

**Der Einfluss der deutschen
Steuergesetze auf den Wettbewerb
gewerblicher Betriebe**

Manfred Riehle

Der Einfluss der deutschen Steuergesetze
auf den
Wettbewerb gewerblicher Betriebe

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt
von
Manfred Riehle

1959

5349/60.



Referent: Professor Dr. O. Hintner

Korreferent: Professor Dr. L. Beckmann

Tag der mündlichen Prüfung: 8. Juli 1959

Inhaltsverzeichnis

Seite,

I. Einführung	
Die Entwicklung der Steuerbelastung in den letzten fünfzig Jahren	1
II. Aufgaben und Grundsätze der Besteuerung	
1. Unterscheidung fiskalischer, sozialer und wirtschaftlicher Besteuerungsaufgaben	6
2. Steuersystem	8
3. Besteuerungsgrundsätze	9
III. Begriffliche Grundlegung	12
A. Der Begriff des Wettbewerbs	12
1. Volkswirtschaftlich	12
2. Betriebswirtschaftlich	20
B. Der Begriff des Gewerbebetriebs	26
IV. Die steuerliche Beeinflussung betrieblicher Grundtatsachen in den Gewerbebetrieben	31
A. Steuerliche Beeinflussung struktureller betrieblicher Faktoren	31
1. Standort	31
2. Unternehmungsform	33
3. Betriebsgrösse	36
B. Steuerliche Beeinflussung betriebswirtschaftlicher Prozesse	38
1. Finanzierung	38
2. Wettbewerb (im Inland)	42
3. Wettbewerb (international)	45
4. Unternehmungs-Zusammenschlüsse	52
C. Grenzen der steuerlichen Beeinflussung betrieblicher Grundtatsachen, insbesondere des Wettbewerbs	57

V. Kritische Untersuchung der wettbewerbsbeeinflussenden Bestimmungen im Steuerrecht	61
A. Unterschiede der steuerlichen Beeinflussung des Wettbewerbs über Kosten, Aufwand und Gewinn (Überwälzung von Steuern)	61
B. Bedeutung, gemessen an den steuerlichen Preisbestandteilen	71
C. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über die Kosten	74
1. Steuern vom Ertrag und Vermögen	74
a) Gewerbesteuer	74
b) Vermögensteuer	79
2. Verkehrsteuern	83
a) Umsatzsteuer Das Konzentrationsproblem und die USt.	83
b) Konzernbildung und Organprinzip	97
c) Umsatz-Zusatzsteuer auf den Hersteller-Einzelhandel und in der Textilindustrie	104
d) Umsatzsteuerliche Förderung des Exports	110
e) Ausgleichsteuer zur wettbewerblichen Angleichung der Importe	113
f) Beförderungsteuer und Kfz.-Steuer Wettbewerb der Transportwirtschaft	115
g) Kapitalverkehrsteuer und Finanzierung	125
h) Versicherungsteuer und Wettbewerb der Versicherungswirtschaft	127
3. Verbrauchsteuern	129
a) Biersteuer und Wettbewerb der Brauwirtschaft	130
b) Verbrauchsteuern beim Wettbewerb der Substitutionsgüter	134
c) Mineralölsteuer Wettbewerb der Transportwirtschaft	137
D. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über den Aufwand	141
1. Körperschaftsteuer	141
a) Doppel- und Dreifachbelastung der Körperschaften	141

	Seite
b) Bemessungsgrundlage und Steuersätze	147
c) Konzentrationsförderung	152
E. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über den Gewinn	158
1. Einkommensteuer	158
a) Tarifgestaltung	160
b) Bemessungsgrundlage	170
2. Vermögensabgabe	181
VI. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs in bestimmten Bereichen der Wirtschaft	185
1. Betriebe der öffentlichen Hand einschliess- lich Monopolverwaltungen	185
2. Genossenschaften	197
3. Gewerbebetriebe des freien Berufs	210
4. Wirtschaftsbetriebe von gemeinnützigen Unternehmungen	212

Digitized by the Internet Archive
in 2026

A b k ü r z u n g e n

AG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
B	Der Betrieb
BB	Betriebsberater
BdL	Bank deutscher Länder
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGG	Bonner Grundgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BWMin	Bundeswirtschaftsministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
DZ	Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung
Est.	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt.	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Jg.	Jahrgang
IHG	Investitionshilfegesetz
KSt.	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LA	Lastenausgleich
LAG	Lastenausgleichsgesetz
LG	Landgericht
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung
NF	Neue Folge
NN	Ohne Namensnennung des Verfassers
OFH	Oberfinanzhof
RfH	Reichsfinanzhof

RKW	Rationalisierungskuratorium der deutschen Wirtschaft
StAnpGes.	Steueranpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
USt.	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VSt.	Vermögensteuer
VStG	Vermögenssteuergesetz
WiGB1.	Wirtschaftsgesetzblatt
Wpg.	Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

I. Einführung

Die Entwicklung der Steuerbelastung in den letzten fünfzig Jahren

Die Erhebung von Steuern als einer typischen Erscheinungsform sozialen und wirtschaftlichen Zusammenlebens in Gemeinwesen (Stadt, Staat, Kirche) hat in den letzten Jahrzehnten an Bedeutung stark zugenommen. Das ist eine Folge der ständig wachsenden Aufgaben, die von den öffentlichen Körperschaften wahrgenommen werden müssen. Die Parallelität zwischen den zu erfüllenden öffentlichen Aufgaben und den hierzu erforderlichen Mitteln wird noch nicht allgemein erkannt. Steuersenkungsprogramme können daher nur dann erfolgreich durchgeführt werden, wenn gleichzeitig staatliche Aufgaben abgebaut werden.¹⁾

Die Wirkungen der Steuerbelastung haben sich in den letzten fünfzig Jahren infolge der ständigen Erhöhung der Steuersätze stark vergrößert. Die Steuern können entsprechend ihrer Gestaltung anregend oder lähmend auf die Wirtschaft wirken; anregend wirken sie insbesondere im Hinblick auf ihre Verwendung für öffentliche Aufgaben (so z.B. für Aufträge der öffentlichen Hand an die Privatwirtschaft in Zeiten der Depression), lähmend wirken sie dagegen bei einer Übersteigerung der Belastung bis zur Konfiskation oder bei einer Fehlgestaltung des Steuersystems.

Will man die steuerliche Belastung der Betriebswirtschaften in ihrer zeitlichen Entwicklung untersuchen, so muss eine einheitliche Bezugsgrösse für die bekanntlich an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen anknüpfenden Steuern gefunden werden. Es wäre ohne Sinn, Prozentsätze verschiedener Steuern zur Ermittlung der Gesamtbelastung einer Betriebswirtschaft zu addieren, wenn unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bestehen. Während im zwischenstaatlichen Belastungsvergleich Daten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung als einheitliche Basis benützt werden, dienen bei betriebswirtschaftlicher Betrachtung natur-

1) Das Gesetz vom wachsenden Staatsbedarf findet sich schon bei Ad. Wagner - vgl. auch Jessen, Das Gesetz der wachsenden Ausdehnung des Finanzbedarfs, in Schmollers Jahrbuch, Jahrgang 67, 1943, 2. Halbband, S. 539 ff.

gemäss betriebliche Kennzahlen dem zusammengefassten zahlenmässigen Ausdruck der Steuerbelastung. Man drückt die steuerliche Gesamtbelastung in einem Prozentsatz vom Vermögen, Gewinn oder Umsatz aus und eliminiert so das Problem der Geldwertschwankungen, das sonst beim Zeitvergleich der Belastung über längere Zeiträume eine grosse Bedeutung hätte.

Der Reichsverband der deutschen Industrie hat im Jahr 1927 eine repräsentative Untersuchung über die Steuerbelastung in der Grundstoffindustrie und in der verarbeitenden Industrie vorgelegt. Danach bestand im Jahr 1913 folgende gewogene Durchschnittsbelastung der an der Erhebung teilnehmenden Betriebe:¹⁾

	vom steuerpfl. Gewinn	vom Gewerbe- kapital
Landes-Einkommensteuer	3,01 %	0,18 %
Gemeinde-Einkommensteuer	4,50 %	0,27 %
ESt. zusammen	7,51 %	0,45 %
Grund- und Gebäudesteuern	0,04 %	0,003%
Gewerbesteuern	2,05 %	0,17 %
Gesamtsteuerbelastung	9,6 %	0,62 %

Bis zum Jahr 1925 ist die ESt.-Belastung von 7,51 % auf 19,99 %, also auf das 2,66-fache gestiegen, ferner die GewSt. von 2,05 % auf 22,56 %, das ist das 11-fache, und die gesamte Steuerbelastung von 9,6 % auf 108,83 % des Gewinns, nämlich um das 11,34-fache. Ohne die USt. betrug die gesamte Steuerbelastung im Jahr 1925 das 8,76-fache derjenigen vom Jahr 1913.

Für die Jahre nach 1925 liegt eine Untersuchung der Gesamtsteuerbelastung gewerblicher Betriebe nicht vor, jedoch wurden neue theoretische und praktische Grundlagen für den Belastungsvergleich erarbeitet. Aufschlussreich sind vor allem die, wenn auch etwas schematisierten, Belastungsvergleiche von Eßer-Sturm.²⁾ In diesen Berechnungen wird die unterschiedliche Abzugsfähigkeit der Steuern berücksichtigt; es ist also erkannt

-
- 1) Veröffentlichungen des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Tetzlaff-Mössner-Kreutner, Die Steuerbelastung der deutschen Industrie 1913 und 1925, Berlin 1927, S.45.
 - 2) Eßer-Sturm, Die heutige Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft, Heft 26 des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1953-58, Bd. 1-5.

worden, dass die effektive Belastung einer bei der Bemessungsgrundlage einer anderen Steuer abzugsfähigen Steuer in Wirklichkeit geringer ist als der nominale Steuersatz ausdrückt. Rechnet man z.B. bei einer Körperschaft mit einer Gewerbeertragsteuer in Höhe von 5 % vom Gewerbeertrag und einem Hebesatz von 300 %, so ergibt sich nominal zwar eine Belastung von 15% vom Gewerbeertrag; bezieht man diese Prozentzahl jedoch auf den Gewinn, so ist die Abzugsfähigkeit bei der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen, d.h. bei einem Körperschaftsteuersatz von 51 % (1958) kommen nur 49 % der obengenannten Belastung mit Gewerbeertragsteuern wirklich zur Auswirkung, nämlich 49 % von 15 % = 7,35 % (dabei sind die Zu- und Abschläge zwischen Gewinn und Gewerbeertrag als ausgeglichen unterstellt worden). Es ist beim Belastungsvergleich nicht möglich, individuelle Steuervergünstigungen in die Rechnung mit einzubeziehen, so insbesondere Sonderabschreibungen, die Vergünstigungen der sogenannten Siebenergruppe des ESt.-Rechts, die Vergünstigungen für den nichtentnommenen Gewinn usw. Auch Steuern, deren Tarife Progressionen enthalten, bereiten für den Belastungsvergleich grosse Schwierigkeiten, da hier bestimmte Bemessungsgrundlagen unterstellt werden müssen.

Da für die Zeit ab 1925 keine zahlenmässige Darstellung der Gesamtsteuerbelastung vorliegt, beschränken wir uns darauf, die Entwicklung einiger Steuersätze kurz aufzuzeigen, da dies deutlich genug die wachsende Bedeutung der Steuern veranschaulicht. Eßer-Sturm veröffentlichen folgende Tabelle der ESt.-Belastung seit 1925 in Prozenten vom Einkommen, die wir auf Seite 4 gekürzt wiedergeben, jedoch ergänzt haben hinsichtlich der Zahlen für 1957 und 1958:¹⁾

Der Satz der Körperschaftsteuer hat sich zwischen 1920 und 1951 von 10 % auf 60 % erhöht. Er beträgt ab 1958 51 %, jedoch nur 15 % für ausgeschüttete Gewinne, da diese einer Doppelbelastung unterliegen. Der Hauptsteuersatz der USt. ist von 0,1 % im Jahr 1916 auf 4 % im Jahr 1951 angestiegen. Ab 1952 sind zu der früheren Gesamtsteuerbelastung noch die Lastenausgleichs-abgaben neu hinzugetreten. Infolge der hohen Steuersätze und der

1) Eßer-Sturm, a.a.O., Anlage 12.

zum Vergleich d.V.

	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST	EST
	1925	1934	1939	1942	1946	1949	1950	1957	1958			
	%	%	%	%	%	%	%	%	%			
1 000	10	6,5	6,5	5,5	7,9	3	2,5	0	0			
5 000	10	16,64	17,64	24,92	34,46	19,44	16,2	12,66	13,2			
10 000	10,5	19,84	22,32	33,01	44,93	32,31	26,92	18,17	18,16			
20 000	13,5	26,88	30,24	44,01	56,58	45,60	35,85	24,23	24,69			
50 000	23	43,14	48,53	63,60	77,03	64,52	47,31	33,55	34,48			
100 000	30	50	55	65,35	85,51	76,75	58,64	39,55	41,81			
200 000	35	50	55	65,68	90,26	84,12	70,6	44,13	47,35			
300 000	36,67	50	55	65,78	91,84	87,42	79,9	47,96	49,24			
400 000	37,5	50	55	65,84	92,63	89,31	80	50,62	50,17			
500 000	38	50	55	65,89	93,13	90,45	80	52,64	50,74			
1 000 000	39	50	55	65,94	94,5	92,72	80	55	51,87			

verschiedenen Bemessungsgrundlagen sind Fälle denkbar, in denen Betriebe mehr als 100 % ihres Gewinns an Steuerleistungen erbringen müssen, d.h. Steuern aus der Substanz bezahlen. Aus der Betrachtung der ansteigenden Steuerbelastung ist zu folgern, wie wichtig jetzt eine Untersuchung der steuerlichen Auswirkungen geworden ist. Schon kleine Unterschiede in der Belastung verursachen bei hohen Steuersätzen Ungleichmässigkeiten der Besteuerung und der wettbewerblichen Ausgangsstellung konkurrierender Betriebe. Wie diese Ungleichmässigkeiten zu beurteilen sind, und welche Möglichkeiten zu ihrer Beseitigung bestehen, ergibt sich aus den nachfolgenden Ausführungen.

II. Aufgaben und Grundsätze der Besteuerung

1. Unterscheidung fiskalischer, sozialer und wirtschaftlicher Besteuerungsaufgaben

Nach § 1 der AO sind Steuern "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtliche Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." Da sich auch Steuern in Naturalform denken lassen, kann diese Definition nicht als umfassend angesehen werden. Sie umfasst nur den fiskalischen Zweck der Geldbeschaffung für die öffentliche Hand und geht auf die wirtschaftlichen und sozialen Besteuerungsziele nicht ein. Von den Vertretern der Finanzwissenschaft wird bemängelt, dass diese Definition allzu "formal orientiert" sei¹⁾ und insbesondere die Steuermonopole nicht umfasse. Nun ist aber bei den Monopolen ein erwerbswirtschaftliches Streben des Staates vorhanden. Für die

1) Terhalle, Die Finanzwirtschaft des Staats und der Gemeinden, Berlin 1948, S.129.

verkauften Erzeugnisse werden Entgelte vereinnahmt, wobei es schwierig oder ganz unmöglich ist, den Normalpreis von der fiskalischen Belastung zu trennen. Trotzdem ist das staatliche Monopol häufig eine verdeckte Form der Verbrauchsbesteuerung.¹⁾

Zweck der Steuern ist es demnach in der Regel in erster Linie, dem Staat und den anderen öffentlichen Einrichtungen Einnahmen zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben zu verschaffen. Diese Aufgaben können als eine Art "allgemeine Gegenleistung" angesehen werden.²⁾ Der fiskalische Zweck war bis ins 19. Jahrhundert ausschlaggebendes Motiv der Steuererhebung; daneben treten aber seit dem Bekanntwerden des sozialistischen Gedankengutes andere - nichtfiskalische - Zwecke. So waren es insbesondere Marx, Lassalle und Adolf Wagner, die mittels Steuern sozialpolitische und wirtschaftspolitische Wirkungen hervorrufen wollten.

Diese Wirkungen waren zunächst Gegenstand theoretischer Untersuchungen und wurden erst allmählich in der praktischen Steuerpolitik mehr und mehr bewusst herbeigeführt.³⁾

Eine Steuer, die lediglich prohibitiv wirken soll, hat überhaupt keinen fiskalischen Zweck mehr, was bei Schutzzöllen zuweilen vorkommt (Zölle gehören nach der Definition des § 1 AO zu den Steuern). Treten nichtfiskalische Zwecke neben den fiskalischen Zweck, wie es heute bei den meisten Steuern der Fall ist, so kann nur schwer gesagt werden, welches Ziel in der Steuerpolitik dominiert. Bräuer⁴⁾ unterscheidet Verwendungszwecksteuern und Wirkungszwecksteuern, womit zum Ausdruck kommt, dass bei ersteren lediglich die Einnahmen separiert und für einen bestimmten Zweck verwendet werden (wie es z.B. bei der Finanzierung des Strassenbaus durch die Kfz.Steuer und die Mineralölsteuer wünschenswert erscheint) bei letzteren jedoch neben die fiskalische Absicht als wesentliche Aufgabe eine nichtfiskalische Wirkung tritt.

1) Terhalle, a.a.O., S.92, anderer Ansicht Lampe, für den Finanzmonopole Erwerbsbetriebe sind wie gewöhnliche private Unternehmungen, nach Terhalle, a.a.O., S.130.

2) Die Frage der Rechtfertigung der Steuern ist in einer Reihe von Theorien unterschiedlich behandelt worden. Man unterscheidet Gegenleistungstheorie, Opfertheorie, Versicherungstheorie und Pflichttheorie, was hier nicht weiter ausgeführt werden kann.

3) Schmolders, Allgemeine Steuerlehre, Wien und Stuttgart 1951, S.38.

4) Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckverwendung von Steuererträgen, in "Schriften des Vereins für Sozialpolitik" 1928, 174. Band.

Der Einsatz der Steuern zu sozialpolitischen Zwecken wird deutlich bei dem Versuch einer Korrektur der Einkommens- und Besitzverhältnisse, die man also nicht als gegeben und gerecht hinnehmen will. Seit dem 19. Jahrhundert ist insbesondere umstritten, ob die Hauptlast auf indirekte oder auf direkte Steuern zu legen ist; dabei wurde angenommen, indirekte Steuern würden letztlich durch Überwälzung die ärmeren Volksschichten treffen und seien daher ungerecht. Heute wissen wir, dass auch direkte Steuern teilweise überwältzt werden können, und es andererseits möglich ist, indirekte Steuern nach der Leistungsfähigkeit der Verbraucher abzustufen. Während Ad. Wagner die Progression noch als Mittel der sozialpolitischen Korrektur der Einkommens- und Besitzverteilung ablehnte, ist sie heute allgemein anerkannt, so vor allem für die Est., VSt. und Erbschaftsteuer.

Sozialpolitische Wirkungsversuche der Steuergesetze finden wir auf dem Gebiet der Bevölkerungspolitik; hier wurden kinderreiche Familien steuerlich entlastet und statt dessen unverheiratete Personen scharf progressiv besteuert ("Junggesellensteuer"). Als eine sozialpolitische Massnahme der Besteuerung ist in neuerer Zeit das LAG anzusehen, das der Eingliederung von Flüchtlingen in die westdeutsche Wirtschaft dienen soll. Mit Hilfe der durch das LAG flüssig werdenden Mittel soll es gelingen, den vertriebenen Deutschen wieder zu einer Erwerbsgrundlage zu verhelfen, die Sozialfürsorge also von den Flüchtlingen zu entlasten. So können Steuergesetze tatsächlich die ganze soziale Struktur eines Volkes umgruppieren.

Die wirtschaftspolitischen Ziele der Besteuerung sind in den letzten Jahren umfassend geworden. Schmölders¹⁾ bringt eine etwas unsystematische Aufzählung und nennt dabei:

- a) den Schutz der Währung vor übermässiger Ausweitung des Geldumlaufs,
- b) qualitative Verbrauchslenkung,
- c) Schutz bestimmter Produktionszweige oder Unternehmungsformen,
- d) Bodenreform,
- e) Korrektur der überkommenen Einkommens- und Vermögensverteilung,

1) Schmölders, a.a.O., S.40, 41, 42.

f) Regulierung des Konjunkturverlaufs.

Auch die Landwirtschafts- und Gewerbeförderung, sowie die Stützung des Exports stellen wirtschaftspolitische Besteuerungsziele dar. Nachfolgend werden die steuerlichen Wirkungszwecke wirtschaftspolitischer Art nur insoweit behandelt, als sie unmittelbar betriebliche Faktoren beeinflussen.

2. Steuersystem

Während noch die Physiokraten und manche anderen Vertreter älterer Wirtschaftsformen der Ansicht waren, man könne mit einer Alleinststeuer alle für den Staatsbedarf notwendigen Mittel aufbringen, da ohnehin durch Überwälzungsvorgänge nur bestimmte Kreise die Steuer tragen (nach Ansicht der Physiokraten die Landwirtschaft), ist man bald zu der Überzeugung gekommen, am besten die Steuern durch mehrere sich ergänzende Steuerarten zu erheben. Es ergänzen sich insbesondere direkte und indirekte Steuern, wobei jedoch nicht ein endgültig richtiges Verhältnis beider Formen festgelegt werden kann. So entspricht z.B. der Mentalität der romanischen Völker ein Überwiegen der indirekten Steuern, weil die Einkommensverhältnisse und die persönliche Sphäre der Steuerpflichtigen nicht gern offengelegt werden. In Skandinavien und in England überwiegen dagegen die direkten Steuern.

Das Steuerbukett soll möglichst weitgehend eine leitende Idee der finanziellen, wirtschaftlichen und sozialen Regierungspolitik verwirklichen. Die historisch gewachsene Vielfalt von Steuergesetzen erfüllt diesen Anspruch nicht immer; so spricht Ad. Wagner noch von einem "Steuerchaos".¹⁾

Gerade die verschiedenartigen nichtfiskalischen Ziele verursachen oft heftige politische Kontroversen in den Parlamenten, wobei das Ergebnis häufig nur ein Abglanz dieser "leitenden Idee" ist: es besteht aus Kompromissen, unzähligen verwaltungstechnischen Einzelheiten, welche die Grundkonzeption beinahe verschwinden lassen, und aus Formulierungen, deren Auswirkungen vielleicht noch nicht einmal beurteilt werden können.

1) zitiert nach Schmölders, a.a.O., S.105.

Bei uns in Deutschland ist das Steuersystem nur insofern harmonisch, als ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern (Ertragskraft etwa 1:1) besteht.¹⁾ Die bei der ESt. geschonten unteren Einkommensschichten tragen daher als angemessene Ergänzung zum gesamten Steueraufkommen indirekt auf dem Weg über Zölle und Verbrauchssteuern bei. Bei der Betrachtung der einzelnen Steuern zeigt sich jedoch, dass in Deutschland eine gefährliche Überlagerung von Resten des veralteten Objektsteuersystems und des modernen Personalsteuersystems besteht.²⁾ Das ertragsteuerliche System besteuerte bekanntlich nur die fundierten Einkommen (Grund- und Kapitalbesitz, Gewerbebetrieb) und nahm keine Rücksicht auf persönliche Verhältnisse (Familienstand, aussergewöhnliche Belastung); es kannte demgemäss auch keine Progression. Wie später noch dargestellt wird, bringt diese Überlagerung verschiedener wesensfremder Steuersysteme keine Ergänzung mit sich, sondern eine Gefahr für die Wirtschaft. Man unterscheidet rationale Steuersysteme und historische Steuersysteme; bei ersteren liegt eine bewusste Gesamtabstimmung nach den fiskalischen und nichtfiskalischen Zielen der einzelnen Steuern vor, bei letzteren hat sich eine Übereinstimmung erst allmählich herausgebildet.³⁾ Das rationale Steuersystem erstrebt eine optimale Ausschöpfung der vorhandenen Steuerquellen und verzichtet auf diskriminierende politische Vorurteile.

3. Besteuerungsgrundsätze

Die obersten Grundsätze der Besteuerung sind von Ad.Smith, der allerdings in dieser Beziehung schon viele Vorläufer hatte, wie folgt zusammengefasst worden: er verlangt die Beachtung von Gleichmässigkeit, Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Wirtschaftlichkeit. Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung ist heute nicht mehr nur finanzwissenschaftliche Maxime, sondern er ist als grundlegender Bestandteil in das Steuerrecht eingegan-

1) Schmölders, Westeuropäische Finanzwirtschaft, Köln 1952, S.10.

2) Schmölders, Steuersystem und Wettbewerbsordnung, ORDO-Jahrbuch 1950, Bad Godesberg 1950, S.135 ff.

3) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, Wien und Stuttgart 1951, S.105.

gen. Ad. Wagner hat die Grundsätze der Besteuerung weiter entwickelt, er forderte die Ordnung des Steuerwesens nach vier Gruppen von Prinzipien: finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, ethischen und verwaltungsmässigen Erwägungen.

Die Besteuerungsgrundsätze verlangen heute von einer zweckmässigen Steuererhebung, dass sie

- 1) Rücksicht nimmt auf die volkswirtschaftlichen Wirkungen nichtfiskalischer Art, insbesondere durch schnelle Anpassung wirtschaftlichen Datenänderungen Rechnung trägt,
- 2) klar und verständlich im Gesetzesaufbau ist und den Grundsatz der Gerechtigkeit nicht verletzt (sinnvolle Abstufung von Gesetz, Rechtsverordnung und Verwaltungsanweisung),
- 3) die Gleichmässigkeit der Besteuerung respektiert und sich die verschiedenen Steuern zweckvoll ergänzen,
- 4) die Steuerquellen nicht überbeansprucht, dabei aber die Einnahmen ausreichend sind für den Etat (bei möglichst geringen Erhebungskosten).

Der Grundsatz der Gerechtigkeit und der Verfassungsmässigkeit steht in einer Demokratie über allen anderen Erfordernissen; an ihm ist auch der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung zu messen. Dieser Grundsatz ist in allgemeiner Form auch in Art.3 Abs.1 des Bonner Grundgesetzes enthalten, wo es heisst "Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich". Gemäss Art.1 Abs.3 BGG bindet diese Vorschrift Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung "als unmittelbar geltendes Recht". In der Weimarer Verfassung war das Prinzip der Gleichheit in Art.109 festgelegt, darüber hinaus war es aber noch für das Finanzrecht präzisiert mit der Formulierung: "Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu den öffentlichen Lasten nach Massgabe der Gesetze bei." (Art.134 WRV) Hier finden sich gleichzeitig die Prinzipien der Gesetzmässigkeit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung, wobei beide gewissermassen gegensätzlich erscheinen: nämlich Gleichmässigkeit nur soweit die Gesetze es zulassen, jedoch nach Massgabe der Leistungsfähigkeit.¹⁾ Wacke hält den Grundsatz der

1) Wacke, Gesetzmässigkeit und Gleichmässigkeit, StuW 1947, Sp. 21 ff.

gleichmässigen Besteuerung nicht nur für eine finanzwissenschaftliche Maxime oder verfassungsrechtliche Richtschnur allgemeiner Art, sondern ist der Meinung, er habe im deutschen Steuerrecht, gesetzlichen Ausdruck gefunden. Als Beispiel verweist er dabei auf § 1 AO, wo es heisst "Steuern sind Geldleistungen ... , die allen auferlegt werden." Besondere Privilegierungen, wie sie einmal üblich waren, und wie sie eine besonders frappante Verletzung dieses Grundsatzes darstellen (z.B. Steuerfreiheit der Adeligen oder der Geistlichen), sind damit ausdrücklich ausgeschlossen. § 29 AO und § 46 AO, die inzwischen jedoch durch das Finanzverfassungsgesetz (FVG) aufgehoben sind, nennt Wacke ebenfalls: Es heisst jetzt in § 3 FVG, die Oberfinanzdirektion "überwacht die Gleichmässigkeit der Gesetzesanwendung und beaufsichtigt die Geschäftsführung aller nachgeordneten Dienststellen." Im übrigen ist der Grundsatz der gleichmässigen Besteuerung jedoch mehr in der Rechtsprechung als in der Gesetzgebung verankert.

Die Gleichmässigkeit ist nicht als eine ziffernmässige im materiellen Sinn zu verstehen, sondern als eine wirtschaftlich gleich stark wirkende Belastung. Die Ausrichtung der Gleichmässigkeit nach der Leistungskraft ist heute selbstverständlich geworden. Man benützt daher den Grundsatz der Gleichmässigkeit als Begründung für offensichtliche Ungleichheiten der Belastung, so z.B. die Tarifprogressionen, die Mehrbelastung des fundierten Einkommens durch zusätzliche Steuern (GewSt., VSt.), die Begünstigung des Arbeitseinkommens, die Rücksichtnahme auf Familienstand und soziale Belastungen und das Freibleiben des Existenzminimums von der Besteuerung.¹⁾ Wacke unterscheidet drei Formen der Gleichmässigkeit, die individuelle, die temporäre und eine generelle Form, wobei die individuelle auf alle subjektiv bedingten Tatbestandsmerkmale Rücksicht nimmt; die temporäre Gleichmässigkeit der Besteuerung ist eine Unterform der individuellen, wobei die gesetzlichen Tatbestände, welche die Bemessungsgrundlage bilden, abgewandelt und zeitlich ausgeglichen werden, wie dies z.B. bei der Besteuerung nach einem Dreijahreszeitraum, beim Verlustvortrag, bei der Stundung und bei der Besteuerung von Einkünften eines Mehrjahreszeitraums der Fall ist. Die ge-

1) Kühn, Abgabenordnung, Stuttgart 1956, zu § 1 StAnpGes., S. 489.

nerelle Form musste aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Umgehungen zu Typisierungen, Pauschalierungen und sonstigen vereinfachenden Richtlinien greifen, bewegt sich dabei aber immer am Rande der Ungesetzlichkeit. Nach Wacke ist die Typisierung (z.B. Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) ein Verfahren absichtlicher Ungleichmässigkeit, bei dem die individuelle Gerechtigkeit nicht mehr gewährleistet ist. Stark in der Richtung auf eine Vereinheitlichung der Steuerfläche wirkt die verwaltungsmässige Linrichtung der generellen Gleichmässigkeit bei Durchschnittssätzen, Richtsätzen, Kennzahlen, Schätzungen, Verkehrs- und Einheitswerten. Eine Verletzung der individuellen Gleichmässigkeit nimmt man hier bewusst in Kauf. Die wettbewerbliche Bedeutung der Durchschnittssätze, Richtsätze usw. ist an anderer Stelle behandelt.¹⁾

1) Siehe Kapitel VII. 1b, S.170 ff.

III. Begriffliche Grundlegung

A. Der Begriff des Wettbewerbs

1. Volkswirtschaftlich

Der Begriff des Wettbewerbs tritt uns nicht nur in der Wirtschaft entgegen; immer wenn von Menschen gleiche Ziele verfolgt werden, und der einzelne danach strebt, sich günstiger zu placieren als der Mitbewerber, sprechen wir von Wettbewerb. Dabei braucht es keineswegs zu Feindseligkeit zu kommen, wodurch der Wettbewerb zum Kampf oder Konflikt¹⁾ werden würde, sondern eine gegenseitige Wirkung der Leistungs- und Ertragssteigerung ist durchaus der Normalfall.

In der Biologie, in der Soziologie und der Politik, auch im Sport und im künstlerischen Wettstreit finden wir dieses Element des gegenseitigen Messens der Kräfte. Wenn auch die Tendenz der Ausartung zum Konflikt im Wettbewerb enthalten ist, so kann man doch nicht verallgemeinernd sagen, er entbehre von vornherein der Fairness und Nützlichkeit, denn die schädliche Entwicklung kann gesteuert werden.

Leopold von Wiese bezeichnet²⁾ die Konkurrenz als "das soziale Verhältnis zwischen das gleiche Ziel anstrebenden Einzelwesen, Gruppen oder abstrakten Kollektiva, in dem die gegnerischen Einflüsse zusammengefasst werden, die aus der Gleichheit des Strebens hervorgehen." Relativ betrachtet kann ein Zuwachs an eigenem Vorteil als Nachteil des Partners aufgefasst werden und umgekehrt, jedoch werden absolut betrachtet die Wettbewerber dazu angeregt, ihre Leistung und damit ihren Vorteil zu steigern.

In der Ökonomie hat der Wettbewerb eine zentrale Aufgabe: den optimalen Ausgleich von Angebot und Nachfrage. Dieser Aus-

1) Böper, Die Konkurrenz und ihre Fehlentwicklungen, Berlin 1952, S.24, unterscheidet: Kooperation - Konkurrenz - Konflikt.

2) Leop. v. Wiese, Stichwort "Konkurrenz", im "Handwörterbuch der Staatswissenschaften", 4. Auflage, Jena 1923, S.826.

gleich vollzieht sich über die Preise. Abgesehen von vielen Feinheiten des Preisbildungsvorgangs geht die grosse Tendenz dahin, dass sich bei überwiegender Nachfrage die Preise erhöhen und bei überwiegendem Angebot senken, jedenfalls ein Gleichgewicht auf einer mittleren Preislinie hergestellt wird.

Die Preisbildung kann durch verschiedene Faktoren gestört werden, so durch mangelnde Marktübersicht oder durch fehlende Markt elastizität;¹⁾ die weitaus häufigste Störung resultiert jedoch aus Beschränkungen des Wettbewerbs. Diese Art der Störung des Preisbildungsmechanismus kann für die Volkswirtschaft äusserst schädlich werden. Es fehlt deshalb nicht an Versuchen, durch künstliche Eingriffe den Wettbewerb aufrechtzuerhalten. Umgekehrt kann aber auch ein öffentliches Interesse daran bestehen, die Preise aus sozialen oder sonstigen Gründen stabil zu halten, so beispielsweise die Löhne, Mieten, Zinssätze, Grundstoffpreise, Lebensmittelpreise, Personenbeförderungstarife usw. In diesen Fällen wird die Beseitigung des Wettbewerbs häufig sogar staatlich sanktioniert.

Der Grad des Wettbewerbs ist in den einzelnen Wirtschaftssystemen verschieden; er reicht von der absoluten Freiheit des laissez faire im Liberalismus alter Prägung bis zur völligen Abschaffung des Wettbewerbs in der Zentralverwaltungswirtschaft. Dazwischen steht eine grosse Anzahl von Mischformen, bei denen mit mehr oder weniger grossem Erfolg versucht wird, zwar die positive Leistung des Wettbewerbs - den optimalen Ausgleich von Angebot und Nachfrage - zu erhalten, dabei aber mögliche Erscheinungen volkswirtschaftlicher und sozialer Schädigungen zu vermeiden.

Die beiden extremen Formen weisen beträchtliche Nachteile auf. Der übersteigerte Liberalismus kann zur völligen Ausschaltung der freien Konkurrenz durch Konzentration der Wirtschaftsmacht und marktregelnde Absprachen zwischen den Wettbewerbern führen. Die vom Wettbewerb ständig bedrohten Unternehmer empfinden die Bewegung des Marktes und den Zwang zur Produktivitätssteigerung häufig als unbequem und versuchen, sich diesem Ausleseprozess zu entziehen. Es entstehen Machtstellungen in der

1) Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, Köln und Opladen 1949, S.73, spricht von "mangelhafter Marktbildung".

Wirtschaft und Verfälschungen der Preise; der Mechanismus des optimalen Ausgleichs von Angebot und Nachfrage funktioniert dann nicht mehr.

In der Zentralverwaltungswirtschaft wird versucht, den Preismechanismus durch zentrale Pläne zu ersetzen, in denen die Pläne aller Einzelwirtschaften koordiniert werden sollen. Eine Aufgabe solch gigantischen Ausmasses kann kaum bewältigt werden. Die besonderen Massnahmen zur Regelung und Aufrechterhaltung des Wettbewerbs in gemischten sozialliberalen Wirtschaftssystemen sind aus diesen Gründen allein zur Anwendung in modernen Staatsgebilden mit demokratischer Regierungsform geeignet.

Während die Klassiker des Sozialismus¹⁾ den Wettbewerb noch als wesensfremd für den Sozialismus betrachteten, wird seit Barone und Schumpeter die freie Konkurrenz auch in sozialistische Wirtschaftssysteme eingebaut. In Deutschland entwickelte sich etwa seit 1920 ein freiheitlicher Sozialismus unter Einschluss des Wettbewerbs, dessen Hauptvertreter Franz Oppenheimer, E. Heimann, A. Löwe und Paul Tillich gewesen sind. Ein gewisser Anstoss ging auch von J. M. Keynes aus.²⁾

Vor allem aus der politischen Praxis hervorgehend, hat die Ansicht immer mehr Raum gewonnen, man könne in liberalen Wirtschaftssystemen nicht ohne gewisse soziale Eingriffe auskommen. Insbesondere von den angelsächsischen Wissenschaftlern kam ein starker Impuls in Richtung der sogenannten "Mixed Economy", welche eine Verbindung der wirtschaftlichen Planung mit dem einzelwirtschaftlichen Wettbewerb darstellt. Das Postulat der Vollsozialisierung wird vom freiheitlichen Sozialismus nicht mehr vertreten, sondern an dessen Stelle sind punktuelle Massnahmen je nach Bedarf der wirtschaftlichen Situation und Teilsozialisierungen eines eng umgrenzten Kataloges von Wirtschaftszweigen getreten.³⁾

Man kann begrifflich zwei Arten des wirtschaftlichen Wettbewerbs unterscheiden; er besteht sowohl auf der Angebots- als auch auf der Nachfrageseite. Die Anbietenden konkurrieren untereinander um die Gunst des kaufkräftigen Abnehmers, welche ande-

1) vor allem Marx

2) Schiller, Freiheitliche Wirtschaft - heute und morgen, DZ Jg. 12, Nr.64, S.4 vom 10.8.1957.

3) Schiller, Sozialismus und Wettbewerb, Hamburg 1955, S.27.

rerseits ebenfalls im Wettbewerb miteinander stehen, nämlich um die Realisierung ihrer Bedarfsdeckung zum günstigsten Preis und zu den günstigsten Bedingungen. Auf der Angebotsseite stehen im weitesten Sinn alle Anbieter miteinander in Konkurrenz, denn alle verfolgen das gleiche Ziel, Kaufkraft zu binden. Über die Grundbedürfnisse hinaus hat der Konsument freie Verfügungsmacht; seine Entscheidung kann durch Werbung und sonstige psychologische Mittel beeinflusst werden.¹⁾

Vorliegende Untersuchung fasst den Begriff des Wettbewerbs enger; er wird beschränkt auf das wirtschaftliche Verhalten bei der Befriedigung gleichartiger Bedürfnisse. Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, dass gleichartige Bedürfnisse häufig auf verschiedene Art und Weise befriedigt werden können, der Konsument also die Möglichkeit der Substitution hat. Für viele Erzeugnisse gibt es Ersatzstoffe, die den gleichen Zweck erfüllen, so z.B. Beförderung per Bahn, Schiff oder Kraftfahrzeug, Verpackungsmittel aus Cellophan, Papier, Holz usw. Insbesondere bestehen grosse Ausweichmöglichkeiten für den Verbraucher auf dem Markt der Lebensmittel. Für die Beurteilung von Monopolstellungen ist der Grad der Substitutionsmöglichkeit von ausschlaggebender Bedeutung und muss deshalb später noch untersucht werden.

Das Agens des Wettbewerbs bilden die Preise des freien Marktes, also nicht Kostenpreise, die ohnehin nicht realisierbar sind, wenn Wirtschaftlichkeit nicht mehr gegeben ist. Ohne freien Preisbildungsmechanismus hat der Wettbewerb keine nennenswerten Auswirkungen und verliert seinen Sinn. Ein Zusammenhang zwischen Kosten und Preisen besteht jedoch insofern, als kein Betrieb auf die Dauer in der Lage ist, Preise zu realisieren, die unter den Selbstkosten liegen. Auf diese Art wird so lange die Substanz des Betriebes dezimiert, bis infolge Zahlungsunfähigkeit und Vermögenslosigkeit das Ende der wirtschaftlichen Betätigung eintritt. Die Kosten der Wettbewerber sind sehr un-

1) Beispielsweise steht ein Verbraucher vor der Entscheidung, ob er eine Urlaubsreise machen oder lieber ein Rundfunkgerät anschaffen soll; insofern steht also - den Wettbewerb im weiteren Sinn aufgefasst - das Reisebüro und das Beherbergungsgewerbe in Konkurrenz zum Hersteller von Rundfunkapparaten, und beide suchen den Entschluss des Konsumenten zu beeinflussen (Vershofen spricht in einem solchen Fall von vertikaler Konkurrenz).

terschiedlich, die Preise bei freier Marktwirtschaft und gedachter Konzentration des Marktes an einem Ort dagegen annähernd einheitlich; dadurch wird es ständig Betriebe geben, deren Kosten vorübergehend oder dauernd über dem allgemeinen Preisspiegel liegen. Diese Betriebe, die gerade noch zur Bedarfsdeckung herangezogen werden, nennt man Grenzbetriebe. Gelingt es ihnen nicht, ihre Kosten unter den Preisspiegel zu senken, so sind sie zum Absterben verurteilt. Ein ständiges Bemühen, diesem Schicksal durch Rationalisierung und Leistungssteigerung zu entgehen, ist die Folge. Dieses Bemühen ist volkswirtschaftlich sehr nützlich, denn die Steigerung der Produktivität steht in engem Zusammenhang mit der Steigerung des Volkseinkommens.

Es wurde - vor allem von sozialistischer Seite - die Frage aufgeworfen, ob die ständige Vernichtung von Unternehmungen durch den Wettbewerb nicht ein gesamtwirtschaftlicher Schaden von gewaltigem Ausmass sei. Demgegenüber ist der Impuls des Wettbewerbs zur Leistungssteigerung und zum Fortschritt so gross, dass die Vermögensschäden, welche von einzelnen Unternehmern erlitten werden, geradezu als geringfügig bezeichnet werden können. Diese Tatsache wird heute auch von sozialistischer Seite weitgehend anerkannt.¹⁾

Makroökonomische Störungen des Gleichgewichts sind nicht die Folge des Wettbewerbs, sondern die Folge von Wettbewerbsbeschränkungen. Die neoliberale Volkswirtschaftslehre²⁾ betont in allen Ausführungen, das Grundproblem bestehe darin, den Wettbewerb zu erhalten, ihn insbesondere gegen die ihm innewohnende Tendenz zur Selbstbeseitigung zu schützen. Schiller³⁾ empfiehlt, jeweils das Beste aus der Welt der Planung und des freien Preismechanismus zu vereinigen, den Wettbewerb in eine Rahmenplanung einzubetten, die ohne seine Zerstörung eine scharfumgrenzte Struktur-, Beschäftigungs- und Sozialpolitik verfolgt.

In Deutschland ist vor allem Peter⁴⁾ dafür eingetreten, man

-
- 1) Schiller, a.a.O., S.29, spricht von einer schöpferischen Zerstörung, denn das Absterben veralteter Betriebe veranlasst immer wieder Neugründungen moderner, besserer Betriebswirtschaften.
 - 2) Hauptvertreter Eucken, Röpke, Rüstow, Böhm, Miksch, Müller-Armack.
 - 3) Schiller, a.a.O., S.30.
 - 4) Peter, Freiheit der Wirtschaft, Köln 1953.

möge nicht auf die planenden Elemente der Wirtschaftspolitik verzichten. Er weist insbesondere darauf hin, wie sehr auch Eucken solche Mittel empfahl, nämlich als Voraussetzung zur Schaffung von Märkten, die - nach dem Eingriff - von selbst funktionieren. Er bemängelt jedoch die von der neoliberalen Schule verwendeten stark schematisierten Denkmodelle. Peter meint,¹⁾ man müsse versuchen, die Denkmodelle allmählich komplizierter zu gestalten und der wirtschaftlichen Wirklichkeit anzupassen. Demnach sei es nicht richtig, wenn versucht werde, die Wirtschaftspolitik an den bestehenden Denkmodellen auszurichten, weil sonst die vielfältigen Mittel der Beeinflussung des wirtschaftlichen Ablaufs verloren gingen. Wie sehr die von Eucken konzipierten Marktformen hinsichtlich des Wettbewerbs noch ergänzungsbedürftig sind, ergibt sich aus der Vielgestaltigkeit des tatsächlichen wirtschaftlichen Lebens, in der die Querverbindungen zwischen den einzelnen Märkten, die psychologische Reaktion der Marktteilnehmer, die Abreden zur Zusammenarbeit genossenschaftlicher und sonstiger Art, ferner die Kostengestaltung wesentlich sind für die Gesamtbeurteilung.

Die sozialistischen Wissenschaftler sind sich bei der Beurteilung des Wettbewerbs darüber einig, dass er nur dann gerecht funktionieren könne, wenn zunächst einmal gleiche Startbedingungen, also gleiche Chancen, bestünden.²⁾ Daran fehlt es jedoch weitgehend. Die Ausübung der freiheitlichen Rechte der wirtschaftlichen Betätigung ist an den Besitz eines entsprechenden Kapitals gebunden; es ist undenkbar, die materielle Basis auf einen bestimmten Stichtag zu vereinheitlichen, um der Gerechtigkeit der gleichen Chance im Wettbewerb zu entsprechen. Ein solcher Eingriff würde eine radikale wirtschaftliche Umwälzung bedeuten, deren Auswirkung nur von kurzer Dauer wäre, denn die gleichmässige Verteilung der Produktionsmittel müsste alsbald wieder einer unterschiedlichen Entwicklung je nach Leistungsfähigkeit der wirtschaftenden Unternehmer weichen. Es erscheint möglich, dass bei einer solchen Operation der Reichtum mindestens teilweise in anderen Händen konzentriert würde als es jetzt der Fall ist. Nie liesse sich jedoch ein solcher Zu-

1) Peter, a.a.O., S.42.

2) Metzner, Kostengestaltung, Preisbildung und Marktprobleme, Berlin 1954, S.30.

stand des besitzmässigen Gleichgewichts aller Marktteilnehmer aufrechterhalten.

Schwierig ist die Unterscheidung von schädlichen und nützlichen Beschränkungen des Wettbewerbs. Die extrem liberale Anschauung hält jede Koalition wirtschaftlicher Macht für erlaubt und beruft sich dabei auf die verfassungsmässig verbriefte Koalitionsfreiheit aller Bürger im demokratischen Staat.¹⁾ Die neoliberalen Vertreter und die sozialistischen Wirtschaftstheoretiker und Praktiker sind jedoch der Ansicht, Beschränkungen des Wettbewerbs stellen einen Missbrauch der Koalitionsfreiheit dar und seien zu verbieten. Letztere unterscheiden sich hierbei grundsätzlich durch die Art der Ausnahmen, die sie von diesem Prinzip zulassen wollen.

Der Wettbewerb funktioniert dann am besten, wenn der einzelne Marktteilnehmer, sei es auf der Angebots- oder Nachfrageseite, wegen der zahlreich vorhandenen Mitbewerber keinen Einfluss auf die Höhe des Preises hat. Willkürliche Preiserhöhungen verursachen dann einen Nachfrageausfall für den betreffenden Anbieter, weil noch genügend andere Anbieter zum günstigeren Preis liefern. Der Unternehmer muss sich also, will er eine Rendite erzielen, mit seiner Kostengestaltung anpassen. Er muss versuchen, die Kosten niedrig zu halten. Auf diese Weise wird das Ausleseprinzip der Wettbewerbswirtschaft wirksam, nach dem leistungsschwache Betriebe automatisch ausgeschieden werden. Auf lange Sicht gesehen wird so ein Gleichgewicht der Märkte erreicht, das sich jeder Datenänderung unabhängig von privater Willkür anpasst.²⁾ Das Gleichgewicht der Märkte kann sich nur einstellen, wenn freie Preisbildung besteht; sie zu erhalten, ist Aufgabe der staatlichen Wirtschaftsordnung. Monopole, deren Beseitigung nicht möglich ist, weil sie eine gesamtwirtschaftliche Aufgabe haben oder Leitungsmonopole sind, müssen deshalb durch staatliche Organe beaufsichtigt werden. Die Überwachung der Monopolpreise soll darauf hinzielen, eine möglichst weitgehende Annäherung an die Preise bei vollständiger Konkurrenz zu erreichen.

Der Preis als wichtigstes Instrument des Wettbewerbs ist für einzelne Güter mit gleichem Gebrauchszweck wegen der unter-

1) Giese-Brunn, Wettbewerb und Wettbewerbsbeschränkung, Frankfurt 1950, S.12.

2) Miksch, Wettbewerb als Aufgabe, Bad Godesberg 1947, S.54.

schiedlichen Qualität und wegen unterschiedlicher Konditionen oft schwer vergleichbar. Bei scheinbar gleichem Preis für gleiche Güter kann ein - vom Käufer häufig infolge seiner geringen warenkundlichen Vorbildung nicht bemerkter - Qualitätsunterschied vorliegen. Trotzdem ist der Einwand sozialistischer Kreise, der Wettbewerb treibe die Unternehmer zwangsläufig in die Qualitätsverschlechterung, nicht richtig. Diese Meinung wäre nur dann zutreffend, wenn der Käufer grundsätzlich den billigeren Artikel dem teureren vorziehen würde, was keineswegs der Fall ist; es kann sogar häufig eine entgegengesetzte Tendenz festgestellt werden.

2. Betriebswirtschaftlich

Während die volkswirtschaftliche Betrachtung des Wettbewerbs naturgemäss die makroökonomischen Zusammenhänge in den Vordergrund stellen muss, konzentrieren sich die betriebswirtschaftlichen Untersuchungen auf die Wettbewerbsbedingungen für den Einzelbetrieb, insbesondere auf den Zusammenhang mit der Kostenstruktur je nach dem Grad der Kostenelastizität und auf das Problem der optimalen Betriebsgrösse.

Die Erforschung der Wettbewerbsbedingungen gehört betriebswirtschaftlich in der Hauptsache sowohl zum Funktionskreis der finanziellen Disposition als auch zum Funktionsbereich des Vertriebs. Die betriebswirtschaftlichen Theoretiker des Vertriebs befassen sich im Rahmen ihrer Untersuchungen mit Problemen des Wettbewerbs.¹⁾ Rössle hat in der Festschrift für Adolf Weber eine Analyse der Konkurrenzfähigkeit gegeben;²⁾ er ist dabei von den betrieblichen Funktionsbereichen ausgegangen. Daneben werden noch die als Daten bezeichneten Grundtatsachen der betrieblichen Gestaltung, wie Rechtsform, finanzielle und soziale Gestaltung behandelt.

Die Beschaffungsfunktion birgt schon einen wesentlichen Teil der Gewinnchancen in sich. Bei der laufenden Kontrolle des Einkaufs kann die Buchhaltung kein geeignetes Instrument sein. Es

1) Seyffert, Koch, Schäfer, Gutenberg u.a.

2) Rössle, Analyse der Konkurrenzfähigkeit, in "Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik" (Festschrift für Adolf Weber), Berlin 1951.

müssen andere organisatorische Voraussetzungen geschaffen werden, um zu überwachen, ob stets die günstigsten Einkaufspreise zur Anwendung kommen.¹⁾ Die Ausgliederung der Beschaffungsfunktion und die Übertragung auf Gemeinschaftseinrichtungen stärkt besonders bei kleinen Betrieben die Wettbewerbsfähigkeit.

Bei der Fertigung ist der Grad der Wettbewerbsfähigkeit abhängig von der Produktivität und von der Anpassungsfähigkeit. Spezialisierung macht den Betrieb unelastisch und wirkt daher wettbewerbsmässig nachteilig. Rössle vertritt die Ansicht, die Technik werde als Bedingung der Wettbewerbsfähigkeit stark überschätzt. Er spricht von der "Irrlehre der überlegenen Konkurrenzfähigkeit der modernen Technik" und begründet seine Ausführungen mit der mangelnden Elastizität bei hochgradiger Technisierung und Spezialisierung. Die Spezialisierung und ihre Formen mögen wohl das Risiko erhöhen, denn es wird tatsächlich eine Anpassung an geänderte Marktbedingungen oft schwierig, aber im Normalfall der industriellen Fertigung können die hochgradig technisierten Betriebe bei rationellen Produktionsmethoden eine billige Massenfertigung erzielen und ihren Konkurrenten mit besonders niedrigen Preisen entgegentreten. Der Zug zum Grossbetrieb, der noch untersucht werden soll, ist bezeichnend für diese Entwicklung. Die Bedeutung des Standes der Technik in den einzelnen Ländern für den Wettbewerb ist auch bei der Bildung übernationaler Märkte, wie sie jetzt angestrebt wird, ein ausschlaggebendes Problem.

Die Konkurrenzfähigkeit im Vertrieb ist von vielen Faktoren abhängig, darunter auch solchen, auf die die Unternehmer keinen Einfluss nehmen können, so insbesondere Art, Zahl und Arbeitsweise der Mitbewerber. Die Art der Vertriebsorganisation ist für die Wettbewerbsfähigkeit entscheidend; Direktverkauf an Letztverbraucher, Vertreterstab oder Zwischenschaltung von Grosshändlern sind hier verschiedene Möglichkeiten. Je grösser die Zahl der Abnehmer ist, um so geringer wird das im Vertrieb liegende Risiko, was sich positiv auf die Wettbewerbsfähigkeit auswirkt. Das gleiche kann man von der Auftragsproduktion sagen, die günstiger ist als die Fertigung auf Lager. Bei der Leitungsfunktion hängt die Konkurrenzlage in erster Linie von der unter-

1) Rössle, a.a.O., S.247.

nehmerischen Qualität ab, aber auch ebenso von der Zweckmässigkeit und Anpassungsfähigkeit der Verwaltungsorganisation und der Kontrollinstrumente.

Zu den Daten allgemeiner Art, welche den Wettbewerb beeinflussen, gehört der Standort. Bei einer Änderung der wirksamen Faktoren kann seine Änderung ebenfalls notwendig werden. Die Standorttheorie hat alle Einflüsse auf die Kostengestaltung untersucht und kam zu dem Ergebnis, dass sie in jedem Einzelfall von unterschiedlicher Bedeutung sind. Die Transportkosten als Hauptbestandteil der Vertriebskosten haben dabei stark an Wichtigkeit gewonnen. Die Bedeutung der Rechtsform für den Wettbewerb sieht Rössle¹⁾ darin, dass gleichlaufend mit der abnehmenden Elastizität der Leitung bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Aktiengesellschaften, ein Abnehmen der Konkurrenzfähigkeit verbunden sei, denn die Organisation der Leitung wird bei diesen Formen komplizierter. Dieser Nachteil der Rechtsform der Kapitalgesellschaft wird aber meistens durch Vorteile überkompensiert. So zeigen Kapitalgesellschaften überwiegend im Wettbewerb eine gewisse Überlegenheit. Dies resultiert teilweise daraus, dass der Typ des heutigen Managers einer Kapitalgesellschaft weitgehende Vollmachten zur Geschäftsführung hat und durchaus auch zur Improvisation und Spekulation befähigt ist, teilweise ist es aber auch ein Ergebnis der finanziellen Übermacht, die ebenfalls wieder eine Auswirkung der Rechtsform ist.

Die finanziellen Wirkungen auf den Wettbewerb sind bestimmt durch zunehmende Kapitalintensivierung und Kreditverflechtung.²⁾ Entscheidend ist das Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital, sowie die Möglichkeit grosser Betriebswirtschaften, mehr Gebrauch von der Selbstfinanzierung zu machen. Die Beschaffung fremder Überbrückungsmittel, insbesondere von den Banken, fällt besonders den Betrieben leicht, die eine grosse Eigenkapitaldecke besitzen (wenn sie auch nicht liquide sind) und genügend Möglichkeiten zur Kreditsicherung haben. Solche Unternehmungen können daher leichter momentane wettbewerbsmässige Engpässe durchstehen und auch kurzfristig spekulative Chancen ausnutzen.

1) Rössle, a.a.O., S.240.

2) Rössle, a.a.O., S.244.

An oberster Stelle bei der Betrachtung der Wettbewerbsfähigkeit stehen Preis und Qualität der angebotenen Ware. Wenn auch die Preise vom Markt her praktisch aufgezwungen werden, so ist doch die Analyse der Kosten unerlässlich, denn der betriebsindividuelle Preis soll immer nach den Kosten orientiert werden. Liegt der Marktpreis darunter, dann kann die Kostenanalyse ergeben, wo der Mangel liegt. Die Kostenstruktur wird am besten durch einen Betriebsvergleich untersucht, wobei alle über dem Durchschnitt liegenden Werte sofort auffallen; dabei kommt der zeitliche innerbetriebliche Vergleich und der zwischenbetriebliche Vergleich in Frage. Eine Gliederung der Kosten in fixe und variable ist für die Analyse besonders wichtig, denn nur sie zeigt, inwieweit die Kostenstruktur durch Veränderungen der Betriebsgrösse verbessert werden kann.

Der Zusammenhang des Wettbewerbs mit der Kostenhöhe und mit den Grenzkosten wurde bereits deutlich gemacht. Einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung bleibt es daher vorbehalten, den Zusammenhang mit der Kostenstruktur zu definieren. Die Abhängigkeit von Kosten und Beschäftigungsgrad wirkt stark auf die Wettbewerbssituation, und zwar unterschiedlich je nachdem, ob fixe oder variable Kosten in einer Unternehmung dominieren.¹⁾ Die Preisschwankungen auf den Märkten erfordern im Wettbewerb eine ständige Anpassung durch Ausdehnung oder Einschränkung des Beschäftigungsgrades. Die Einschränkung soll bei schrumpfendem Absatz durch Kostenersparnis die betriebliche Existenzbasis erhalten, was naturgemäss nur bei überwiegend variablen Kosten sinnvoll ist. Betriebe mit überwiegend fixen Kosten haben von der Verminderung des Beschäftigungsgrades im Notfall keinen Vorteil, weil die fixen Kosten unabhängig vom Grad der Beschäftigung weiterbestehen. Solche Betriebe sind dann wettbewerbsmässig stark gefährdet und geraten leicht in die Situation, zu Grenzbetrieben zu werden. Hier können die Wirkungen des Preismechanismus zur ungerechtfertigten Härte werden. Die Fixkostenstruktur eines Betriebes lässt sich weder durch besondere unternehmerische Leistung noch durch Rationalisierung oder organisatori-

1) Die Beziehung zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad muss im Rahmen dieser Arbeit als bekannt vorausgesetzt werden; es kann lediglich die wettbewerbsmässige Auswirkung untersucht werden.

sche Massnahmen ändern, sondern die Anpassung kann hier nur durch Verminderung der Kapazität erfolgen. Ein gewisser Schutz gegen die Wirkung des Wettbewerbs - insbesondere eines internationalen Wettbewerbs - kann hier, will man grosse volkswirtschaftliche Schäden vermeiden, ratsam sein. Am Beispiel der Grundstoffe Kohle und Eisen soll dies näher erläutert werden.

Eine Betrachtung der Kohlenwirtschaft zeigt, wie sehr wettbewerbsmässige Gestaltungen von natürlichen Bedingtheiten abhängig sein können. Vergleicht man den Kohlenbergbau mit anderen Wirtschaftszweigen, so fällt die in hohem Grad fehlende Elastizität auf, die es unmöglich macht, kurzfristig auf Situationen der Konkurrenz zu reagieren. Auch im internationalen Wettbewerb treten aus diesen Gründen für die deutsche Kohlenwirtschaft grosse Schwierigkeiten auf. Während beispielsweise in den USA die Steinkohle zu 25% im Tagebau gefördert wird und die durchschnittliche Tiefe der Flöze nur 60 m beträgt, stammen in Deutschland vier Fünftel der Förderung aus Tiefen unter 500 m. Zu der nicht beeinflussbaren natürlichen Bedingtheit gehört auch die Mächtigkeit der Flöze und das Sortenproblem. In den USA ist die Mächtigkeit der Flöze durchschnittlich 1,65 m, in Deutschland dagegen nur 1 m.¹⁾ Durch die räumliche Konzentration der Kohlevorkommen in Deutschland entsteht das Transportkostenproblem; in den USA sind die Vorkommen lagemässig gestreut und daher günstiger für die Preisbildung. Bei der Kohleförderung handelt es sich um eine Kuppelproduktion, bei der immer mehrere Sorten in nahezu gleichbleibendem Verhältnis abgebaut werden. Es würde einen volkswirtschaftlichen Raubbau bedeuten, bei einer Änderung der Zusammensetzung der Nachfrage hinsichtlich der Sorten, die vermehrt nachgefragten Sorten intensiver abzubauen. Es ist auch nicht im Sinne volkswirtschaftlicher Sparsamkeit, nur die besonders mächtigen und ergiebigen Flöze abzubauen.

Eine Hauptschwierigkeit, die eine schnelle Anpassung an Wettbewerbslagen unmöglich macht, sind die grossen Erschliessungskosten und die lange Erschliessungsdauer. Erst nach 10 bis 15 Jahren kann in Deutschland bei der Errichtung einer neuen Schachtanlage mit dem Anfall der ersten Kohle gerechnet werden. Es ver-

1) F. Grosse, Das Wettbewerbsproblem in der Kohlenwirtschaft, in Grosse-Mommsen-Wessels, Der Wettbewerb in der Grundstoffindustrie, Darmstadt 1954.

steht sich, dass die Wettbewerbslage dann eine ganz andere ist. Die Erschliessungskosten betragen in Deutschland 27,8 Dollar je t der beabsichtigten Jahresförderung (in den USA nur 5 bis 8 Dollar). Ebenso wie es unmöglich ist, neue Schachtanlagen schnell zu errichten, um einer vermehrten Nachfrage bei ausgeglichenen Preisen nachzukommen, ist es auch unmöglich, eine bestehende Anlage kurzfristig stillzulegen; die stillgelegte Grube würde durch die Kosten der Wasserhaltung (Abpumpen des Grundwassers) weiterhin einen beträchtlichen fixen Kostenanfall verursachen. Dazu kommt der besondere Charakter der Arbeitslöhne, welche im Kohlenbergbau an der Spitze der Lohnskala stehen und daher 48% der Gesamtkosten ausmachen. Die tarifvertragliche, starre Bindung der Löhne macht auch hier die Betriebe des Kohlenbergbaus besonders unelastisch. Wettbewerbsbeschränkungen in der Kohlenwirtschaft werden aus all diesen Gründen, insbesondere auch zu dem erwünschten Ausgleich zwischen verlust- und gewinnbringenden Gruben, nicht zu vermeiden sein.¹⁾ Grosse meint, dass sich hieraus noch keine Monopolstellung ergeben müsse, da weiterhin Konkurrenz mit den ausländischen Kohleerzeugern und mit den Erzeugern von Braunkohle und Öl bestehe.

Bei der eischaffenden Industrie liegen die Verhältnisse ähnlich,²⁾ wenn auch bei weitem nicht in dem Mass wie in der Kohlenwirtschaft. Auch ist es wohl unbestritten, dass die Banken und Versicherungen nicht in vollem Umfang der freien Konkurrenz ausgesetzt werden sollen, da hier die volkswirtschaftlichen Gefahren zu gross sind.³⁾ Eine überspitzte Konkurrenz könnte zu wesentlichen Schädigungen der Interessen der Sparer und der Versicherten führen. Banken und Versicherungen unterliegen daher einer besonderen staatlichen Aufsicht.

Mit diesen Beispielen sollte gezeigt werden, wie sehr Wettbewerb und Wettbewerbsbeschränkung von der Kosten- und Branchenstruktur abhängig sein können. Man kann also die Frage, ob eine vollkommene Wettbewerbswirtschaft angestrebt werden soll, nicht einheitlich beantworten; in manchen Sektionen der Wirtschaft

1) Grosse, a.a.O., S.66.

2) Mommsen, Das Wettbewerbsproblem in der eischaffenden Industrie, in Grosse-Mommsen-Wessels, Der Wettbewerb in der Grundstoffindustrie, Darmstadt 1954.

3) Giese-Brunn, a.a.O., S.106.

wirkt sie leistungssteigernd und in manchen Zweigen leistungs-
hemmend. Welche Folgerungen hieraus für das Steuersystem zu
ziehen sind, soll später noch untersucht werden. Schmalenbach
sieht in der Fixkostenstruktur vieler Betriebe im Zusammenhang
mit überhöhten Kapazitäten eine tödliche Gefahr für die ganze
freie Wirtschaft. Bei überhöhter Kapazität und hohen fixen Ko-
sten sinken die Preise bzw. Grenzkosten besonders tief unter
die Vollkosten und bringen solche Betriebe in Gefahr.¹⁾

Schmalenbach, der sich ausführlich mit Wettbewerbsproblemen
in betriebswirtschaftlicher Sicht befasst, kommt abschliessend
zu der Feststellung, dass wir wohl zu einer freien Wirtschaft,
wie sie früher einmal war, nicht mehr zurückkommen können. Er
hält einen gewissen Zwang für unentbehrlich, will damit aber
nicht staatliche Ämter befasst sehen, sondern der Staat soll le-
diglich die Oberaufsicht über verbandsmässige Einrichtungen der
einzelnen Gewerbebezüge führen. Neben der Fixkostenstruktur
und übermässigen Kapazitäten sieht Schmalenbach als Haupthemmnis-
se für den freien Wettbewerb die übermässige Besteuerung und das
Sortenübermass in der industriellen Produktion an. Ferner führen
die ausserordentlich schlechten Gütebezeichnungen dazu, dass die
Käufer die Marktübersicht verlieren.²⁾ Markenartikel hält er des-
halb für günstig, steht dabei aber im Widerspruch zu der Meinung,
die in den Markenartikeln wegen ihrer starren Preise ein wettbe-
werbliches Übel sieht. Einen Mangel des freien Wettbewerbs sieht
Schmalenbach darin, dass Schädigungen, welche durch Überkapazi-
tät entstehen, nicht den Betrieb allein treffen, der die Kapazi-
tät unsinnig ausgedehnt hat, sondern durch Preisrückgang alle
Mitbewerber diesen Fehler büssen müssen.

B. Der Begriff des Gewerbebetriebs

Nachdem im vorhergehenden Kapitel der Begriff des Wettbe-
werbs sowohl volkswirtschaftlich als auch betriebswirtschaftlich
untersucht wurde, soll zunächst die Frage beantwortet werden, wie

- 1) Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, Köln und
Opladen 1949, S.78.
2) Schmalenbach, a.a.O., S.70.

die betrieblichen Grundtatsachen, zu denen auch der Wettbewerb zählt, in den Gewerbebetrieben durch steuerliche Mittel beeinflusst werden. Dazu ist es vor allem notwendig, den Begriff des Gewerbebetriebes und damit das Objekt unserer Untersuchung zu präzisieren.

Wenn von der steuerlichen Wettbewerbsbeeinflussung in Gewerbebetrieben die Rede ist, so denken wir dabei weder an Betriebe im betriebswirtschaftlichen Sinn, welche bekanntlich nur eine technische Einheit darstellen, noch an den volkswirtschaftlichen Begriffsgegensatz Handel : Gewerbe, sondern an die steuerliche Definition des Gewerbebetriebs, die als umfassend angesehen werden kann. Sie bezieht nämlich auch die Urproduktion und den Handel im Gegensatz zur Volks- und Betriebswirtschaftslehre mit in den Begriff Gewerbe ein.

Der Gewerbebetrieb wird naturgemäss vor allem im Gewerbesteuerrecht definiert. Das EStG. gibt keine positive Definition des Gewerbebetriebs; es zählt lediglich in § 2 EStG. die gewerblichen Einkünfte unter den Einkunftsarten auf und gibt in § 15 praktische Beispiele für typische Arten gewerblicher Einkünfte. Nach § 1 GewStDV. gilt jede "selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt" als Gewerbebetrieb. Ausgenommen werden allerdings die Ausübung der Land- und Forstwirtschaft und der selbständigen Arbeit (vor allem der freien Berufe). Während der stehende Gewerbebetrieb nach § 2 GewStG. der Gewerbesteuer unterworfen ist, werden die Wandergewerbebetriebe nach § 35 a GewStG. steuerlich erfasst. Neben diesen Arten von Gewerbebetrieben kennt das Gewerbesteuerrecht aber auch den Gewerbebetrieb kraft Rechtsform¹⁾ und den Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.²⁾

Zunächst sei eine Kennzeichnung der Merkmale für den eigentlichen Gewerbebetrieb gemäss § 2 Abs.1 GewStG. vorangestellt.

1) Selbständigkeit liegt vor, wenn ein Unternehmer in eigener Verantwortung auftritt und das Risiko seiner Betätigung selbst trägt. Er kann dabei für eigene Rechnung, wie es meist der Fall ist, oder für fremde Rechnung (z.B. der Kommissionär) tätig wer-

1) § 2 Abs.2 Ziff.1 und 2 GewStG.

2) § 2 Abs.3 GewStG.

den. Als Gegensatz ist die unselbständige Tätigkeit anzusehen, welche nicht der GewSt. unterliegt, sondern nach ESt.- und LSt.-Recht zu beurteilen ist. Die für die ESt. getroffene Entscheidung ist aber nach Mithling für die GewSt. nicht bindend.¹⁾ Selbständig tätig ist demnach, wer sich nicht in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis zu einem anderen befindet (vgl. Gegensatz Hausgewerbetreibender : Heimarbeiter). Neben dieser persönlichen Selbständigkeit ist aber auch die sachliche Selbständigkeit als Merkmal des Gewerbebetriebs erforderlich. Sachlich selbständig ist ein Gewerbebetrieb nur dann, wenn er für sich allein eine wirtschaftliche Einheit darstellt.

2) Nachhaltigkeit der Betätigung ist gegeben, wenn die Absicht der Wiederholung besteht.²⁾ Es muss also die Möglichkeit gegeben sein, aus der ständigen Wiederholung eine dauernde Erwerbsquelle zu schaffen. Dies geschieht in der Regel berufsmässig, d.h. unter Ausnutzung besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten; lediglich bei den Körperschaften kann man nicht von einem berufsmässigen Wirtschaften sprechen.³⁾

3) Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn sie unter anderem ein Zweck der wirtschaftlichen Betätigung ist. Sie braucht also nicht der Hauptzweck zu sein (§ 1 GewStDV.). Es genügt schon der Plan, Gewinn zu erzielen; es müssen also nicht tatsächlich Gewinne erzielt werden, so dass auch nach längeren Verlustperioden immer noch das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs unterstellt werden kann. Bei reinen Liebhaberbetrieben dürfte die Gewinnabsicht meist nicht gegeben sein. Jedoch gibt es auch hier Fälle, in denen sich die Liebhabertätigkeit auf die Dauer gesehen lohnend gestaltet (z.B. Rennställe) und somit gewerblicher Charakter vorhanden ist.

Es geht also in der Regel um das Streben, das im Betrieb angelegte Eigenkapital zu vermehren, nämlich durch Einnahmen, die über die Selbstkosten des Betriebs hinausgehen. Die Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch auch dann gegeben, wenn der ganze Überschuss gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecken dient.⁴⁾ Wie der Gewinn verwendet wird, ist demnach belanglos.

1) Mithling, Gewerbesteuergegesetz, München-Berlin 1954, S.11.

2) Abschn. 12 GewStR.

3) Blümich - Boyens - Steinbring, Gewerbesteuergegesetz, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1951, S.34/35.

4) Blümich - Boyens - Steinbring, a.a.O., S.29.

4) Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt planmässige Bedarfsdeckung voraus, wobei der Unternehmer einer ungewissen Zahl von Personen gegenüber zur Leistung bereit sein muss, wenn auch der Kundenkreis u.U. ganz eng ist. Auf gewerbliche Konzessionen ist dabei nicht abgestellt.¹⁾ Liegt lediglich die Befriedigung des eigenen Bedarfs des Unternehmers im Bereich der Betätigung, so z.B. wenn ein Hausbesitzer eine eigene Reparaturwerkstatt für seine Häuser unterhält, so kann man keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr annehmen, und zwar schon deshalb nicht, weil im Wirtschaftsleben geldliche oder sonstige Äquivalente (Vergütungen) üblich sind, welche bei der Befriedigung von Eigenbedarf nicht anfallen.

Unter dem Gewerbebetrieb kraft Rechtsform versteht man gemäss § 2 Abs.2 GewStG. die Tätigkeit

- "1. der OHG., KG., und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschaften als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind;
2. der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit." . . .

Unter dem Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs versteht man solche wirtschaftlichen Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts oder von nichtrechtsfähigen Vereinen unterhalten werden (§ 2 Abs.3 GewStG.). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird schon dann bejaht, wenn lediglich das Bestreben vorhanden ist, Einnahmen zu erzielen; eine Gewinnerzielungsabsicht ist hier nicht erforderlich. Dagegen muss wie beim eigentlichen Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit vorliegen (§ 8 GewStDV.). Die Begriffsbestimmung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs stimmt mit § 6 Abs.2 GemVO. überein.

Zusammenfassend darf nochmals festgestellt werden: Die Untersuchung der steuerlichen Wettbewerbsbeeinflussung beschränkt sich auf Gewerbebetriebe im oben erläuterten Sinn. Sie umfasst daher alle selbständigen, nachhaltigen Tätigkeiten mit Gewinn-

1) Müthling, a.a.O., S.49.

erzielungsabsicht, die sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen, sowie die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform und kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand fallen unter die vorstehende Definition des Begriffs Gewerbebetrieb und werden daher ebenfalls im Hinblick auf ihre steuerliche Wettbewerbsstellung behandelt. Die Untersuchung kann dagegen, abgesehen von gewissen Grenzfällen, die Land- und Forstwirtschaft und die freien Berufe nicht einbeziehen. Auch die Fragen, die völlig im privaten Bereich liegen (privater Hausbesitz, Privathaushalte usw.) können hier nicht dargestellt werden, obwohl auch hier, wie oben ausgeführt wurde, Wettbewerb denkbar ist. Die Wirkungen der Besteuerung greifen unmittelbar in das betriebliche Geschehen ein; sie beeinflussen dabei massgeblich die Wirtschaftspläne der gewerblichen Unternehmer. Die Eingriffe steuerlicher Art in betriebliche Grundtatsachen werden als Signalwirkungen bezeichnet.

IV. Die steuerliche Beeinflussung betrieblicher Grundtatsachen in den Gewerbebetrieben

A. Steuerliche Beeinflussung struktureller betrieb- licher Faktoren

1. Standort

Die Wahl des günstigsten Standorts für einen Betrieb hängt auch von der steuerlichen Belastung ab, die in der Standortkalkulation daher massgebend mit zum Ausdruck kommen sollte. Die steuerliche Differenzierung innerhalb Deutschlands ist jedoch, da die meisten Steuergesetze bundeseinheitlich angewandt werden, nicht mehr allzugross. Eine wichtige Rolle können jedoch die verschiedenen Hebesätze der Gemeinden für die Gewerbe- und Grundsteuer spielen. Zur Ansiedlung von Gewerbe wurden auch von vielen Gemeinden befristete Steuerbefreiungen von der Gewerbesteuer ausgesprochen, was zwar einerseits eine erwünschte Streuung der Standorte bewirken kann, andererseits aber zu einer beklagenswerten Untergrabung der Fundamente unseres Rechtsstaates führt.¹⁾

Meistens werden solche Befreiungen nicht vom Gesichtspunkt einer wohldurchdachten Landesplanung, sondern aus lokalegoistischen Gründen ausgesprochen. Auch betriebswirtschaftlich gesehen schaffen solche Befreiungen in Form von Sonderabkommen unerfreuliche Verhältnisse der Konkurrenzlage.

Da die Besteuerung häufig in ihren Gesichtspunkten und in ihrer Höhe wechselt, wird ihr Einfluss auf die Standortwahl regelmässig nur bei neu zu gründenden Betrieben wesentlich sein; bei bereits bestehenden Betrieben dagegen dürften die anderen Faktoren überwiegen. Wichtig ist jedoch die standortmässig verschiedene Besteuerung auch bei Betrieben mit mehreren Betriebsstätten, denn hier kommt eine Verlagerung von Umsätzen aus steuerlichen Gründen in die günstigere Betriebsstätte in Frage. Findeisen

1) Graf, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Zürich 1950, S.102.

unterscheidet bei seiner Behandlung des "Steuerstandorts"¹⁾ die direkte und die indirekte Steuerersparnis je nach Wahl des Standorts. Unter direkter Steuerersparnis versteht er diejenigen Minderbelastungen, die sich aus unterschiedlichen Tarifen und Hebesätzen und aus unterschiedlicher Rechtsanwendung ergeben; dagegen liegt nach Findeisen dann eine indirekte Steuerersparnis vor, wenn der Standort so geartet ist, dass sonst mögliche Steuerbelastungen nicht ausgelöst werden. Als Beispiel nennt er den Fall, in dem der Standort so günstig gewählt ist, dass Transporte, welche mit Beförderungsteuer belastet sind, nicht vorgenommen werden müssen.

Bei der Standortfrage sind die Unterschiede nicht zu vergessen, die sich nicht im Tarif ausdrücken, sondern in einer mehr oder weniger strengen Form der Gesetzesanwendung; noch immer gibt es in dieser Beziehung sogenannte "Steuroasen". Hackenberg²⁾ bringt mehrere Beispiele einer steuerbedingten Standortwahl, wobei jedoch nicht die sich aus verschiedenen Hebesätzen ergebenden Belastungsdifferenzen massgebend waren, sondern das mehr oder weniger grosse Entgegenkommen der betreffenden Städte in Form von Sonderrechten für diese Betriebe.

Auch heute noch haben die Unterschiede der Steuerbelastung im internationalen Vergleich grosse Bedeutung bei der Standortwahl. Eine wichtige Rolle spielen hierbei die Doppelbesteuerungsabkommen. Bevorzugt werden Länder mit niedriger Steuerbelastung, was zu dem bekannten Kuriosum geführt hat, dass mehrere internationale Konzernleitungen beispielsweise in Liechtenstein ihren Sitz genommen haben oder dass grosse Schiffsflotten unter der Flagge kleiner Länder fahren; bekannt ist auch die Beliebtheit von Monaco und der internationalen Zone Tanger für den Sitz grosser Gesellschaften. In Deutschland sind jedoch beschränkt steuerpflichtige Personen häufig benachteiligt; auch spielt weder der Wohnsitz noch die Staatsangehörigkeit eine ausschlaggebende Rolle. Nach § 14 StAnpGes. kann man auch solche Personen nach deutschem Recht besteuern, die keinen Wohnsitz oder Standort des Betriebs in Deutschland haben, sondern nur ihren gewöhnlichen Aufenthalt, das ist ein Aufenthalt von nicht nur vorübergehender

1) Findeisen, Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923, S.4.

2) Hackenberg, Wechselwirkungen zwischen Besteuerung und Standort, Remscheis 1930, S.38.

Dauer.¹⁾ Insofern ist in Deutschland gegen rein spekulative Standortmanipulationen internationaler Art ein gewisser Schutz gegeben; das ist vor allem in Grenzlandgebieten von grosser Bedeutung. Soweit Grenzlandgebiete jedoch Notstandsgebiete sind, was in der Bundesrepublik Deutschland insbesondere für die Grenzgebiete gegen die DDR und die CSR zutrifft, ist eine steuerliche Förderung angebracht. Sie wird in der Regel die Konkurrenzlage gegenüber den Gebieten mit besserer Beschäftigungslage nicht beeinträchtigen.

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die steuerliche Berlinhilfe zu sehen. Vergünstigungen sind die USt.-Vergütung für aus Berlin bezogene Waren, ferner die Ermässigungen der ESt. und der Körperschaftsteuer um je 20 % nach dem Steuerermässigungs-gesetz für Berlin (West) vom 4.7.1955 (BGBl. I S.384). Berlin hat durch die Trennung von der sowjetischen Besatzungszone das wirtschaftliche Hinterland verloren. Es ist also aus politischen Gründen eine willkürliche Veränderung der Standortbedingungen von in Berlin ansässigen Firmen eingetreten.²⁾ Eine solch gewaltsame Veränderung der Standortbedingungen musste man naturgemäss wieder zu korrigieren versuchen. Die eingeführten Begünstigungen haben es wenigstens in beschränktem Umfang möglich gemacht, dass die Berliner Firmen in Westdeutschland eine Chance im Wettbewerb haben.

2. Unternehmungsform

Häufig wendet sich der Staat wirtschaftspolitisch gegen bestimmte Unternehmungsformen, weil diese nicht in ein vorgefasstes politisches Konzept passen. In der Zeit zwischen 1933 und 1945 war eine politisch bedingte Abneigung gegen Kapitalgesellschaften zu verspüren, und eine Bevorzugung der Formen der Personengesellschaften und Einzelunternehmungen, um die Eigenverantwortung der Unternehmer zu heben. So entstand das Schlagwort von den "anonymen Kapitalformen der AG und der GmbH." Hoffmann³⁾

1) Nach § 14 StAnpGes. wird der gewöhnliche Aufenthalt bei einer Aufenthaltsdauer von mehr als 6 Monaten im Inland auf jeden Fall als gegeben angenommen.

2) Thieß, Die langfristigen Berlinkredite, BFuP 1956, S.15.

3) Hoffmann, Die wirtschaftspolitische Beurteilung der Gesell-

erläutert dies folgendermassen: "Die nationalsozialistische Wirtschaftsanschauung stellt auf den Wert der Persönlichkeit und die persönliche Verantwortung in der Wirtschaft ab, wobei das persönliche Erfolgsstreben nicht unterbunden, die private Initiative des Unternehmers nicht gelähmt werden soll. Von diesem Boden aus kann die Werteinstellung zu den verschiedenen Unternehmensformen nicht einheitlich sein." Thoms¹⁾ geht noch weiter und behauptet: "Die Einmann-Gesellschaft und Ehegatten-Gesellschaft der GmbH. stellen vielfach entsetzliche Entartungserscheinungen dar. Sie waren Schlupfwinkel, in denen Verantwortungslosigkeit und Betrug gesetzliche Rückendeckung fanden. Bestehende Rechtsformen der Betriebe dienten vielfach Verbrechern als brauchbare Instrumente zur Ausbeutung des Volkes im Namen des Gesetzes."

Das zeigt deutlich, aus welcher politischen Haltung heraus das Gesetz über die rechtlich erleichterte Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften und Einzelunternehmungen von 1934 und das Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5.7.1934 entstanden sind. Auf diese Einstellung lässt sich auch zum Teil die Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes im Jahr 1936 von 20 auf 30 % zurückführen, was eine Verschärfung der Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften bedeutete. Die Doppelbelastungen der Kapitalgesellschaften, die ursprünglich rein fiskalisch zu verstehen waren, entwickelten sich so immer mehr zu wirtschaftspolitisch gezielten Ungleichmässigkeiten. Der wirtschaftliche Gehalt der Umwandlungsgesetzgebung von 1934 war relativ gering; er bestand lediglich in einer Beseitigung allzu kleiner Aktiengesellschaften, die ihrer ganzen Art nach eigentlich eine passendere Unternehmungsform finden mussten. Im übrigen zeigten diese Gesetze deutlich, in welchen Widerspruch sich der Gesetzgeber verwickelte, wenn er einerseits Kapitalgesellschaften diskriminierte und andererseits doch zugeben musste, dass diese Formen für Grossbetriebe wegen der Kapitalbeschaffung nicht zu entbehren sind. Hoffmann²⁾ gibt dies zu mit den Worten "das

schaftsformen, in Deutsch-Hirai, Neues betriebswirtschaftliches Quellenbuch, Leipzig 1938, S.59.

- 1) Thoms, Die Betriebsidee und die Rechtsformen des Betriebs, in Deutsch-Hirai, Neues betriebswirtschaftliches Quellenbuch, Leipzig 1938, S.68.
- 2) Hoffmann, a.a.O., S.61.

Grossunternehmen ist aber oft nicht ersetzbar durch das Mittel- oder Kleinunternehmen, wobei man nur an die Rüstungsindustrie zu denken braucht. Das Grossunternehmen ist auf die Rechtsform der AG. angewiesen, da ein sehr grosses Kapital in der Regel nur durch eine grosse Vielzahl von Vermögensbesitzern aufgebracht werden kann."

Auf keinen Fall darf man die erneute Begünstigung der Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften nach dem Gesetz vom 12.11.1956, das am 1.1.1957 in Kraft trat, und die steuerlichen Vergünstigungen hierzu,¹⁾ als eine Fortsetzung dieser Politik ansehen. Für sie war nicht mehr eine politisch bedingte Abneigung gegen Kapitalgesellschaften massgebend, sondern es handelt sich um eine wirtschaftspolitische Massnahme struktureller Art. Infolge der Tarifgestaltungen vor allem bei der ESt. und bei der KSt. hat in der Nachkriegszeit eine häufig rein steuerlich verursachte Anwendung der Rechtsformen der Kapitalgesellschaften (vor allem der GmbH.) die Struktur der Wirtschaft gestört. Diese "Flucht in die GmbH.", die ihren besonderen Ausdruck in den Vertriebsgesellschaften und in den Wohnungsbaugesellschaften findet, soll jetzt auf ein wirtschaftlich vernünftiges Mass zurückgeführt werden, d.h. die betreffenden Unternehmungen sollen die für sie besser passende Form wählen können, ohne dabei auf grosse Hindernisse rechtlicher und steuerlicher Art zu stossen. In rechtlicher Hinsicht besteht die Erleichterung darin, dass das Vermögen ohne Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Personengesellschaft oder den Allein- oder Hauptgesellschafter übergeht.

Dabei wird auch steuerlich gesehen auf die spezielle Situation Rücksicht genommen, indem die Auflösung stiller oder offener Reserven zum Zweck der Besteuerung bei diesem Vorgang weitgehend unterbleiben soll.²⁾ Die Umwandlungsgesetzgebung ist jedoch das Eingeständnis einer wirtschaftspolitischen Fehlleistung, welche letztlich in der unterschiedlichen Besteuerung der Gesellschaftsformen zu suchen ist.

-
- 1) Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften (Umwandlungssteuergesetz) vom 11. Okt. 1957, BGBl. I, S.1713.
 - 2) Rau, Der Entwurf des Umwandlungs-Steuergesetzes, BB 1957, S.396 und N.N., Das steuerliche Umwandlungsgesetz, DZ vom 4.9.1957 Nr.71, S.11.

3. Betriebsgrösse

Die Betriebsgrösse kann nach der Zahl der Beschäftigten, nach dem eingesetzten Kapital und nach dem Umsatz beurteilt werden, ferner nach der räumlichen Ausdehnung, nach der Zahl der eingesetzten Maschinen oder Leistungseinheiten und nach anderen wirtschaftlichen oder technischen Gesichtspunkten. Bei der Gründung eines Betriebs ist es wichtig, die optimale Betriebsgrösse zu wählen, d.h. diejenige Betriebsgrösse, bei der unter Berücksichtigung des möglichen Absatzes das günstigste Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag vorliegt. Die Betriebsgrösse sollte also derart gewählt werden, dass mit der vorhandenen Kapazität der grösstmögliche Wirkungsgrad erzielt wird. Da sich die bei der Gründung für die Betriebsgrösse massgebenden Umstände laufend verändern, ist erforderlichenfalls eine Anpassung der Kapazität an die geänderte Markt- oder Kostenlage vorzunehmen. Kosten- oder Aufwandsdegressionen kommen bei grossen Betriebseinheiten eher zur Auswirkung als bei kleinen.

Untersucht man statistisch die Betriebsgrössen eines Wettbewerbsraums (branchenmässig, räumlich, zeitlich), so wird jeweils eine besonders häufig vorkommende Betriebsgrösse auffallen, die für den betreffenden Wettbewerbsraum typisch ist. Es besteht eine Vermutung dafür, dass diese typische Betriebsgrösse die optimale ist, jedoch können auch Ausnahmen von dieser Regel beobachtet werden. Hieraus ist zu schliessen, dass es eine schlechthin optimale Betriebsgrösse nicht gibt, sondern nur jeweils im Einzelfall unter Abwägung aller Gesichtspunkte die passende Betriebsgrösse gewählt werden kann, wobei die getroffene Entscheidung von Zeit zu Zeit im Hinblick auf geänderte Daten überprüft werden sollte.

Der Staat greift lenkend in Fragen der Betriebsgrösse hauptsächlich aus sozialen Gründen ein, nämlich vor allem dann, wenn sich das Wachstum der Betriebsgrössen gesamtpolitisch bedrohlich entwickelt. Insbesondere Rössle betont den sozialen Gesichtspunkt der Betriebsgrössenpolitik, wenn er fordert, die Klein- und Mittelbetriebe zu Gunsten einer guten Durchblutung der Wirtschaft zu begünstigen.¹⁾ Er sagt allerdings nicht, wie weit hier-

1) Rössle, Allg. Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Stuttgart 1954, S. 43.

in gegangen werden solle.

Dass auch in der modernen, arbeitsteiligen Wirtschaft der kleine Betrieb auf Grund seiner Anpassungsfähigkeit eine Existenzberechtigung und -möglichkeit hat, steht ausser Zweifel. Besonders in der Auftragsfertigung im Gegensatz zur Serien- und Massenfertigung, sowie als Zulieferbetrieb für Grossbetriebe, hat der Klein- und Mittelbetrieb eine reelle Chance. Durch die Vielfalt der Herstellungsprogramme kleiner Betriebe entsteht besonders auf dem Gebiet der Bekleidung und der Gebrauchsgegenstände (Möbel, Einrichtung usw.) eine wünschenswerte Differenzierung des Angebots, wobei oft geschmacklich und künstlerisch hochstehende Leistungen erzielt werden. Die Berechtigung des Klein- und Mittelbetriebs ist also nicht nur im sozialen, sondern auch im wirtschaftlichen Sinn gegeben. Die ökonomischen Vorteile vieler grossen Betriebe werden oft durch besondere Leistungen und Funktionen der kleinen Betriebe kompensiert.

Die Beeinflussung der Betriebsgrössenstruktur darf nicht von vornherein von der Vorstellung ausgehen, Grossbetriebe seien sozial schädlich, da sonst leicht betriebliche Gesetze der Wirtschaftlichkeit verletzt werden. Bekanntlich hat die Bildung von Grossbetrieben nicht zwangsläufig die Vernichtung kleiner Einheiten zur Folge, sondern es kann sogar häufig eine geradezu entgegengesetzte Tendenz beobachtet werden. So entstehen beispielsweise neben grossen Betriebswirtschaften auch kleine Zuliefer- und Reparaturbetriebe.¹⁾

Neben der steuerlichen Beeinflussung der Betriebsgrösse verfügt der Staat noch über eine Anzahl anderer dirigistischer Mittel, so z.B. kreditpolitischer Art, ferner sind Gründungsverbote und die Lenkung von Arbeitskräften möglich. Bei der steuerlichen Beeinflussung der Betriebsgrössen dominieren Massnahmen auf dem Gebiete der Finanzierung, insbesondere durch Förderung oder Eindämmung der Selbstfinanzierungsmöglichkeiten.

Der Steuergesetzgeber sollte sich nach unserer Ansicht gegenüber dem Betriebsgrössenproblem möglichst in seiner Einflussnahme zurückhalten, damit sich die rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte bei der Wahl der Betriebsgrössen unverfälscht auswirken können. Nur wenn Grossbetriebe "aus ihrer wirtschaft-

1) Muthesius, Die Wirtschaft des Wettbewerbs, Wiesbaden 1948, S.102.

lichen Machtstellung, beispielsweise aus einer Bevorzugung nicht marktkonformer Art, ihre Überlegenheit ziehen," scheint es gerechtfertigt, die Klein- und Mittelbetriebe durch steuerliche Massnahmen gegen sie zu schützen.¹⁾

Wenn sich die Besteuerung an den Grundsatz der Lastenverteilung nach der Leistungsfähigkeit hält, ergibt sich ohnehin ein gewisser Schutz der Kleinbetriebe gegen die wettbewerbliche Übermacht der grossen. Insoweit erscheint eine steuerliche Beeinflussung des Betriebsgrössenfaktors wettbewerblich vertretbar.

B. Steuerliche Beeinflussung betriebswirtschaftlicher Prozesse

1. Finanzierung

Eine bedeutende Aufgabe des Staates besteht in der Lenkung der Kapitalströme in der Wirtschaft, nämlich der fremden Finanzierungsmittel in Form von Kredit und der eigenen Finanzierungsmittel in Form von Beteiligungen und Selbstfinanzierung. Im Deutschland der Nachkriegszeit bestand ein so fühlbarer Kapitalmangel, dass ein funktionsfähiger Kapitalmarkt nicht entstehen konnte; erst seit etwa zwei Jahren hat sich auf dem Kapitalmarkt eine gewisse Festigung abgezeichnet. Zur Überbrückung dieser Notlage mussten von Regierungsseite verschiedene Massnahmen der Kapitallenkung ergriffen werden,²⁾ so insbesondere solche steuerpolitischer Art, einerseits auf der Einnahmeseite des Etats durch entsprechende Gestaltung der Steuern und andererseits auf der Ausgabenseite, indem die öffentliche Hand in sehr grossem Umfang als Investor aufgetreten ist. Während zunächst die hohen Progressionen in den Steuergesetzen die verschiedenen Formen der Selbstfinanzierung unmöglich zu machen schienen, waren es bei näherer Betrachtung die zahlreichen Sondervergünstigungen, welche doch die Selbstfinanzierung zur bedeutendsten Finanzierungs-

1) Graf, Betriebsw. Steuerlehre, Zürich 1950, S.102.

2) Mayer, Kreditlenkung, ZfB 1950, S.669.

quelle anwachsen liessen. Wall¹⁾ bringt eine Berechnung der Finanzierungsmittel für die Zeit von der Währungsreform bis zum 31.3.1951; danach entfielen 59 % auf Selbstfinanzierung, 33 % auf Finanzierungen durch oder über den Staat und nur 8 % auf Finanzierungen aus Ersparnissen über den eigentlichen Kapitalmarkt. Daraus geht die Bedeutung der Selbstfinanzierung klar hervor, andererseits aber auch die wachsende staatliche Aktivität auf dem Gebiete der Finanzierung, verursacht durch die Funktionsuntüchtigkeit des Kapitalmarkts.

Eingriffe in die Finanzierung bilden insbesondere folgende einkommensteuerliche Vorschriften: die Abschreibungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter (Anschaffungen im Wert von zur Zeit bis zu DM 600.-- können sofort in voller Höhe abgeschrieben werden), die Vergünstigungen der §§ 7a - f EStG, durch welche Ersatzbeschaffungen des beweglichen Anlagevermögens, der Wohnungsbau, der Schiffsbau, der Bau von Fabrikgebäuden und gewisse Darlehen zur Vorfinanzierung des Lastenausgleichs steuerlich begünstigt waren oder noch sind (auf diese Bestimmungen soll später noch näher eingegangen werden), ferner die Begünstigungen des nicht entnommenen Gewinns des § 10 a und des früheren § 32 a bzw. 32 b EStG. und die Sonderausgaben gem. § 10 EStG., insbesondere die Kapitalansamlungsverträge und die Beiträge zu Versicherungs- und Bausparverträgen. Vom volkswirtschaftlichen Standpunkt wird gegen steuerliche Präferenzen eingewandt, sie seien ungerecht, da sie Kapital vorwiegend bei grossen Unternehmungen binden, denn nur diese seien liquide genug, von solchen Sondervergünstigungen Gebrauch zu machen. Insbesondere die Masse der Verbraucher sei jedoch, infolge hoher Preise als Grundlage dieser Art der Finanzierung, nicht in der Lage zu sparen, und auf normalem Weg den Kapitalmarkt mit kurz- und langfristigem Kapital zu versorgen. Es wurde jedoch mit Recht darauf hingewiesen, wie zweifelhaft es ist, ob die Verbraucher wirklich bei niedrigeren Preisen in Zeiten allgemeinen Nachholbedarfs sparen würden.

Neben diese mehr sozialpolitischen Einwendungen tritt der berechnete Vorwurf, bei der staatlich sanktionierten Selbstfinanzierungspolitik sei eine Lenkung der finanziellen Mittel zur rentabelsten Anlage nicht gewährleistet, da der Kapital-

1) Wall, Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, S.31.

lenkungsmechanismus des freien Kapitalmarkts durch Vermittlung des Zinses (nach dem Rentabilitätsprinzip) ausgeschaltet sei.¹⁾ Eine weitere nachteilige Auswirkung der Selbstfinanzierung besteht in der Tendenz, die Preise auf längere Zeit hochzuhalten und die Kalkulationsgrundlagen zu verfälschen.

Eine wichtige Gruppe von steuerlich gelenkten Finanzierungs-begünstigungen stellen die Sonderausgaben des § 10 EStG dar, nach denen Beiträge an Versicherungen und Bausparkassen und Kapitalansammlungsverträge mit Bankinstituten abzugsfähig sind. Wie sehr gerade diese Sonderausgaben, die in der privaten Sphäre der Begünstigten liegen, Einfluss auf die Wettbewerbslage nehmen können, hat Renger²⁾ nachgewiesen. Danach beeinflusst die unterschiedliche Dauer der Bindung gesparter Mittel die Chance der traditionellen Träger des Kapitalmarktes (Versicherungen, Banken, Bausparkassen), an solche Gelder heranzukommen. Bis zum Steuerneuordnungsgesetz vom 5.10.1956 (BStBl. 1956 I, S.433) betrug die Bindung für Kapitalansammlungsverträge 7 bzw. 10 Jahre, während bei Bausparverträgen 5 und bei Lebensversicherungen 5 bzw. 10-jährige (bei Versicherungen mit Einmalbeitrag) Bindung vorgeschrieben war. Infolge der bekannten Beurteilung des allmählichen Währungszerfalls durch die Sparer, war die 7- bis 10-jährige Kapitalanlage gleichbedeutend mit einer starken Abnahme des steuerbegünstigten Sparens bei Banken und Sparkassen, was naturgemäss die Bausparkassen und Versicherungen am Kapitalmarkt unberechtigt wettbewerblich stark in Front brachte. Auf eine langfristige Bindung der Sparverträge glaubte man jedoch damals nicht verzichten zu können, da bei einer dreijährigen Festanlage durch sofortige Wiedereinzahlung bei Fälligkeit gewisse Missbrauchsmöglichkeiten bestünden. Noch einmal wurde im Oktober 1956 die dreijährige Bindung für Kapitalansammlungsverträge eingeführt, und dies nicht zuletzt wegen der verzerrten Wettbewerbslage zwischen Banken und Sparkassen einerseits und Bausparkassen und Versicherungen andererseits. Eine Gleichstellung ist jedoch dadurch noch nicht erreicht, da bei den Versicherungen und Bausparverträgen weiterhin die 5-jährige Bindung besteht; eine Anpassung der wettbewerblichen Startbedingungen wäre in diesem

1) Conzelmann, Das Problem der Selbstfinanzierung der Unternehmung, Stuttgart 1935, S.146, 147.

2) Renger, Das steuerbegünstigte Sparen als wirtschaftsdirigistisches Beispiel, BFuP 1956, S.301.

Punkt zweckmässig.

Eine besonders interessante Massnahme öffentlicher Kreditlenkung war in neuerer Zeit das Gesetz über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 7. Januar 1952 (BGBl. I, S.7) mit Änderungen vom 22.8.1952 (BGBl. I, S.585). Die Investitionshilfe stellte eine Art Zwangsanleihe dar, durch welche bei den gewerblichen Betrieben der Verarbeitungsstufe 1 Mrd. DM aufgebracht werden sollte für Investitionen in den Grundstoffindustrien. Diese Investitionen waren notwendig geworden, weil durch die schnelle Entwicklung der Verarbeitungsstufe ein Engpass in der Belieferung mit Grundstoffen entstanden war. Die Grundstoffindustrien (Kohle, Eisen und Stahl, Elektrizitätswirtschaft, Gas- und Wasserwirtschaft) konnten sich aus verschiedenen Gründen nicht mit eigener Kraft an die Entwicklung in der weiterverarbeitenden Industrie anpassen: erstens waren sie durch Massnahmen der Demontage, Zerstörung und Entflechtung usw. sehr geschwächt, und zweitens bestanden noch Preisbindungen, welche ein rentables Arbeiten und eine Selbstfinanzierungsaktion unmöglich machten. In das IHG wurden steuerliche Finanzierungshilfen eingebaut, so insbesondere die Möglichkeit von 50 %igen Sonderabschreibungen gemäss § 36 IHG auf Ersatzbeschaffungen, die später grössere Bedeutung gewannen als die Aufbringung der eigentlichen Mittel selbst.

So betrug nach einem Bericht des Kuratoriums über die Durchführung der Investitionshilfe für 1954/55 der Anteil des von der gewerblichen Wirtschaft aufgebrachten Betrags von 1 Mrd. DM nur 21 % des endgültig aufgebrachten Betrages.¹⁾ Nach § 37 IHG wurden die Preisbindungen aufgehoben, wodurch liquiditätsmässig erst die Voraussetzung geschaffen war für die positive Verwertung des § 36 IHG, mit vermehrten Einnahmen also Sonderabschreibungen zu kombinieren und so Beträge für die notwendigen Investitionen bereitzustellen. Dazu kamen noch staatliche Kredite, nämlich ERP-, Schweizer- und Remontagekredite.

Diese Kredite wurden wirkungsmässig so eingesetzt, dass nicht begrenzt neue Kapazitäten geschaffen, sondern in Form der Beseitigung gewisser Disproportionalitäten innerhalb der Betrie-

1) Thiess, Die betriebswirtschaftliche Problematik der Investitionshilfe, BFuP 1956, S.218.

be Initialwirkungen ausgelöst wurden, die wesentlich grössere Kapazitätssteigerungen hervorbrachten, als man sie rein zahlenmässig betrachtet nach dem Einsatz der vorhandenen Kapitalbeträge hätte erwarten dürfen. Nach § 29 IHG bestand die Absicht, keine Objekte zu fördern, bei denen die Konkurrenzgrundlagen verschoben worden wären; die Investitionshilfe sollte unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität erfolgen. Thiess weist jedoch darauf hin,¹⁾ dass dies nur beschränkt möglich sei, denn man könne bei der gesteigerten Liquidität der begünstigten Betriebe keinen Einfluss darauf nehmen, wo diese ihre frei werdenden eigenen Mittel einsetzen.

2. Wettbewerb (im Inland)

Bejaht man, wie aus den vorhergehenden Ausführungen ersichtlich ist, die bedingte Anwendung der Steuergesetzgebung zur Beeinflussung betrieblicher Faktoren im Sinn nichtfiskalischer Haupt- und Nebenziele der Steuerpolitik, so ergibt sich als Spezialfall die Frage, ob dies auch für die Beeinflussung des Wettbewerbs gelten solle. Sowohl auf dem Gebiet der allgemeinen wirtschaftlichen Eingriffe als auch bei solchen wettbewerblicher Art stehen sich zwei Meinungen gegenüber. Im wirtschaftlichen Liberalismus wurde es als ideal angesehen, wenn der Fiskus keine Veränderungen der bestehenden Einkommens- und Vermögensverhältnisse anstrebt; man war der Ansicht, der Fiskus sei dem Wirtschaftssystem gegenüber zur Neutralität verpflichtet. Heute noch lehnt beispielsweise Amonn andere als fiskalische Zwecke der Besteuerung ab.²⁾ Nach diesen Theorien ist die ideale Besteuerung eine neutrale, bei der sich die Wirtschaft nach dem Besteuerungsvorgang in derselben Lage befindet wie vorher.

Die Sozialisten dagegen, allen voran Ad. Wagner, stellten neben den fiskalischen Zweck als mindestens gleich wichtig den sozialpolitischen Zweck im Sinn einer Korrektur der bestehenden Einkommens- und Vermögensschichtung. Leon führte diese Lehre weiter und fügte diesen Zwecken der Besteuerung noch die wirt-

1) Thieß, a.a.O., S.224.

2) Branner, Wesen und Zweck der Besteuerung, Leipzig 1940, S.42.

schaftlichen Ziele hinzu.¹⁾ Bräuer teilt deshalb die fiskalischen und die nichtfiskalischen Steuern in Finanzsteuern und Zwecksteuern ein.²⁾ Friedrichs nennt die Zwecksteuern "Rücksichtssteuern". Sie sollten den Zweck haben "in die privatwirtschaftlichen Verhältnisse hemmend oder fördernd einzuwirken, Missverhältnisse zwischen günstig und ungünstig arbeitenden Betrieben auszugleichen oder missliebige Erscheinungen und Vorkommnisse des Lebens, die nicht geradezu verboten werden können, zu erschweren und einzuschränken."³⁾ Bei Friedrichs kommt also die Forderung, den Wettbewerb steuerlich zu beeinflussen, schon sehr deutlich zum Ausdruck.

Branner meint, die Mittel nichtfiskalischer Besteuerung würden nie zu echter Gestaltung eingesetzt, sondern fänden nur Anwendung zur Milderung und gegebenenfalls Beseitigung von Auswüchsen der kapitalistischen Wirtschaftsordnung. Mit der Beseitigung der Grundlage, nämlich des kapitalistischen Wirtschaftssystems, fiel demnach auch die Notwendigkeit zur nichtfiskalischen Ausgestaltung der Besteuerungszwecke weg.⁴⁾ Diese Formulierung dürfte vorwiegend politisch beeinflusst gewesen sein; wir möchten jedoch die Ansicht Schmalenbachs entgegenhalten, wonach die kapitalistische Wettbewerbsordnung trotz ihrer gegebenen Mängel immer noch diejenige ist, die dem Volkswohlstand am meisten dient, und deren Nachteile wenigstens einigermaßen durch punktuelle wirtschaftspolitische Massnahmen ausgeglichen werden können.⁵⁾ Solche Massnahmen werden zufriedenstellend durch wirtschaftspolitische Eingriffe "der leichten Hand" bewerkstelligt, wie sie einer freien Marktwirtschaft am meisten angemessen sind; es ist deshalb anzunehmen, dass die Gestaltung des Steuersystems nach solchen Gesichtspunkten dazu geeignet ist, diese Mängel zu beseitigen oder doch wenigstens zu korrigieren. Der wissenschaftliche Beirat beim BWI rechnet steuerliche Massnahmen neben den kreditwirtschaftlichen und den geldpolitischen

1) Branner, a.a.O., S.84.

2) Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendungen von Steuererträgen, in Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd.174, S.6.

3) Friedrichs, Zwecksteuern und Rücksichtssteuern, in Vierteljahresschriften für Steuer und Finanzrecht, 2.Jahrgang, S.621 ff., zitiert nach Branner, a.a.O., S.87.

4) Branner, a.a.O., S.101 und 116 ff.

5) Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, Köln und Opladen 1949, S.54.

Massnahmen zu den marktkonformen Eingriffen im Sinn der sozialen Marktwirtschaft.¹⁾

Die Forderung nach wettbewerbsneutraler Gestaltung der Steuergesetze, die in letzter Zeit so häufig erhoben wird, kann verschieden ausgelegt werden. Man kann darunter eine vollkommene Enthaltksamkeit der Besteuerung hinsichtlich der Veränderung wettbewerblicher Faktoren verstehen. Das würde bedeuten, dass der Steuergesetzgeber kein Bestreben zeigt, etwa aus der freien Wettbewerbswirtschaft resultierende Missbildungen zu beeinflussen. Man kann aber als Wettbewerbsneutralität der Steuern auch den Versuch ansehen, die wettbewerblichen Startbedingungen zwar nicht einseitig zu Gunsten des einen oder anderen Marktteilnehmers willkürlich zu verändern, sie jedoch, wo sie aus unerwünschten Gründen ungleich geworden sind, zu beeinflussen und anzugleichen. In letzterem Sinn wollen wir die steuerliche Wettbewerbsneutralität verstanden wissen.

Wir würden es für richtig halten, wenn die Steuern massvoll als wettbewerbliches Instrument eingesetzt werden und begründen dies damit, dass nur eine gegenseitige Abstimmung von Steuersystem und Wettbewerbsordnung die betrieblichen Kräfte voll zur Entfaltung bringen kann. Schmölders²⁾ sieht in der Übereinstimmung von Steuersystem und Wirtschaftssystem geradezu die Schicksalsfrage der westlichen Kultur gegenüber der Planwirtschaft des Ostens. Er sagt: "Je besser Steuersystem und Wirtschaftssystem aufeinander abgestimmt sind, desto wirksamer tragen beide zur Erreichung des gesamtwirtschaftlichen Ziels bei, das umgekehrt umso ferner rückt, je mehr beide Hälften des Volkseinkommens, die staatswirtschaftliche und die privatwirtschaftliche, verschiedenen oder gar einander diametral entgegengesetzten Lenkungsprinzipien gehorchen."³⁾

Ohne organisches Steuersystem, insbesondere durch ungewollte Ungleichmässigkeiten, wird der freie Wettbewerb sehr erschwert, wenn nicht ganz unmöglich gemacht. Das Steuersystem soll deshalb vor allem mit der wirtschaftlichen Gesamtkonzeption grundlegend verbundenen Wettbewerbsordnung zweckvoll abgestimmt

1) Hamann, Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung, Heidelberg 1953, S.133.

2) Schmölders, ORDO 1950, S.137.

3) Schmölders, ORDO 1950, S.136.

werden.¹⁾ Dabei werden auch Eingriffe zur Beseitigung von Missständen dieser erwünschten Ordnung notwendig sein, insbesondere zur Korrektur von solchen sich aus der Vertragsfreiheit ergebenden Beschränkungen, welche die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft hemmen, also letztlich zur Aufrechterhaltung dieser gewollten Ordnung. Die Steuern als wettbewerbsbeeinflussendes Instrument oder umfassender als wirtschaftspolitisches Lenkungsmittel, unterliegen jedoch gewissen Grenzen, die an anderer Stelle noch untersucht werden sollen.

3. Wettbewerb (international)

Im internationalen Wettbewerb ist die Ausgangsstellung der Wettbewerber besonders verschieden. Das hat viele Gründe, nicht zuletzt denjenigen der unterschiedlichen Steuerlast, welcher die Wettbewerber unterworfen sind. Treten Anbieter zweier oder mehrerer Länder in Konkurrenz zueinander, so kann infolge der verschiedenen Steuersysteme in diesen Ländern die steuerliche Vorbelastung der angebotenen Waren oder Leistungen nicht gleich sein. Die Folge davon ist, dass Wege zur Angleichung der Startbedingungen, soweit die Unterschiede steuerlich bedingt sind, im internationalen Wettbewerb gesucht werden müssen. Die Steuern und Zölle bilden somit im Aussenhandel ein bedeutendes preisliches Korrektiv. Eingriffe zur Angleichung des internationalen Wettbewerbs treten naturgemäss in Zeiten der Autarkiebestrebungen zurück und gewinnen bei zunehmender internationaler Verflechtung, wie wir sie jetzt in Deutschland haben, wachsende Wirkungsmöglichkeiten. Die Grundtendenz solcher Massnahmen hinsichtlich ihrer wirtschaftspolitischen Seite liegt in einer Erschwerung der Importe und in einer Erleichterung der Exporte. Bei den Importen sind es in Deutschland vor allem die Einfuhrzölle und die Ausgleichsteuer, welche die inländische Wirtschaft vor der Konkurrenz des Auslandes schützen sollen, ferner die Erhebung von Verbrauchsteuern, die zur Angleichung an das Preisniveau der im Inland hergestellten verbrauchssteuerebelasteten Güter erfolgt. Bei den Exporten sind in fast allen

1) Fischer, Steuersystem und Wirtschaftsordnung, ZfhF 1954, S.133 ff.

Ländern steuerliche Förderungsmassnahmen eingeführt worden, welche je nach dem Steuersystem verschieden sein müssen.

In Deutschland haben wir vor allem die umsatzsteuerliche Exportförderung, welche in der Steuerbefreiung der Ausfuhren und zusätzlichen Rückvergütungen besteht; daneben bestand früher die einkommensteuerliche Exportförderung, nach der eine steuerfreie Rücklage gebildet werden konnte, und ein bestimmter Betrag vom Einkommen abgesetzt werden durfte; letztere sind jedoch mit Wirkung vom 1.1.1956 abgeschafft worden.

Die steuerlichen Exportförderungsmassnahmen erklärt Rittershausen¹⁾ aus drei Motiven:

- 1) "Man möchte die Benachteiligung der inländischen Exporteure auf fremden Märkten, soweit sie aus dem inländischen Steuer- und Abgabensystem kommen, wieder aufheben." . . .
- 2) "Man möchte die Benachteiligung, die sich aus dem zu hohen Zinsniveau im Inland ergeben, mildern" ... So sieht Rittershausen die oben erwähnte Möglichkeit zur Bildung einer steuerfreien Rücklage als einen zinslosen Kredit des Fiskus an den Exporteur an.
- 3) "Man möchte in Weichwährungsländern die Benachteiligungen der inländischen Exporteure in Hartwährungsländer aufheben."

So berechtigt diese Motive im einzelnen sind, so schwierig ist es in der Praxis, eine Methode zu finden, bei der tatsächlich nur konkurrenzmassige Benachteiligungen beseitigt werden. Sinkt durch steuerliche Exportförderung das Besteuerungsniveau unter dasjenige der konkurrierenden Länder, so muss mit dem Vorwurf des Dumping oder gar mit diskriminierenden Gegenmassnahmen gerechnet werden. Soweit eine gleiche wettbewerbsmassige Startbasis hergestellt wird, hält auch Rittershausen die steuerliche Exportförderung für vertretbar.

Die gegenwärtige Aussenhandelssituation ist immer noch durch Devisenbewirtschaftung, Fixkurse, Bilateralismus, Zollpolitik, Inkonvertibilität und mangelnder Beweglichkeit der Preise gekennzeichnet. Ein Abbau dieser Beschränkungen ist nur allmählich denkbar; vorläufig wird eine Korrektur solcher staatlicher und zwischenstaatlicher Reglementierungen durch Export-

1) Rittershausen, Internationale Handels- und Devisenpolitik, Frankfurt 1955, S.73.

förderungsmassnahmen mit dem Ziel der Verbesserung der nationalen Situation notwendig bleiben. Dabei werden steuerliche Exportförderungsmassnahmen mit solchen handels- und Wirtschaftspolitischer Art kombiniert.¹⁾

Die Exportförderungsmassnahmen suchen durch Beeinflussung der Preise die internationale Stellung im Wettbewerb für die Exporteure zu verbessern. Ob eine Preisbeeinflussung nur über die Kostensteuern möglich ist, oder ob sich auch Steuern, die nicht Kosten sind, hierfür eignen, war lange Zeit sehr umstritten. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist die Einstellung zum Problem der Überwälzbarkeit der Steuern; jedoch ist eine steuerliche Beeinflussung der Preise mit Auswirkung auf die Wettbewerbsfähigkeit noch nicht unbedingt gleichbedeutend mit einer Änderung der tatsächlichen Wettbewerbslage, die auch noch von anderen Faktoren abhängt. Nach Colm²⁾ drückt die Beeinflussung der Wettbewerbsfähigkeit durch Steuern zunächst eine Möglichkeit aus, "deren Entwicklung in Sonderfällen nicht mit den tatsächlichen Wettbewerbsverhältnissen, der Wettbewerbslage oder dem Konkurrenzdruck, zusammenzufallen braucht." Während Colm noch auf den Forschungsergebnissen von Seligman aufbaut, nach denen Steuerüberwälzungen nur bedingt möglich, bei der ESt. sogar unmöglich seien, wissen wir heute, dass sich auch der internationale Wettbewerb auf einem um die Steuerbelastung erhöhten und um die steuerlichen Vergünstigungen verminderten Niveau abspielt. Wir kommen daher im Gegensatz zu Colm, der unmittelbare Beeinflussungen der internationalen Konkurrenzfähigkeit noch weitgehend für nicht gegeben hält, zu dem Ergebnis, dass nicht nur die von Colm erwähnten mittelbaren Wirkungen, sondern vielmehr unmittelbare Wirkungen über die Preise der massgebende Gesichtspunkt der steuerlichen Exportförderung sind und deshalb im Vordergrund der internationalen Steuerpolitik stehen.³⁾

Unter mittelbaren Wirkungen auf die internationale Konkurrenzfähigkeit, welche u.E. die unmittelbaren preislichen Wirkungen noch verstärken, versteht Colm folgende:

-
- 1) Kienle, Die theoretische und praktische Problematik der steuerlichen Exportförderungsmassnahmen, Mannheim 1954, S.9.
 - 2) Colm, Der Einfluss der Steuern auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit, in "Beiträge zur Finanzwissenschaft." Band 1, Tübingen 1928, S.121.
 - 3) Colm, a.a.O., S.131.

1. die "Umstellungsschwierigkeiten, die eine jede Steuererhöhung, besonders aber eine Erhöhung von Realsteuern u.ä. mit sich bringt",
2. die "Rückwirkung der durch die Steuer verminderten Arbeits- und Unternehmererträge auf die Arbeits- und Unternehmerleistung, die in den hochindustriellen Ländern wohl kaum durch einen höheren Antrieb zur Arbeitsleistung voll kompensiert wird;"
3. die "Rückwirkung der bei bestimmten Arten der Steuerverwendung eintretenden Produktionsminderung auf die Kostengestaltung von Exportgütern;"
4. die "Rückwirkung auf die Kapitalbildung und damit auf die Ausrüstung der Volkswirtschaft mit Produktionsmitteln."

Selbst wenn Exportförderungsmassnahmen nicht angewandt würden, bestünden auf Grund der unterschiedlichen Steuersysteme in den Export- und Importländern Differenzen in den wettbewerblichen Startbedingungen; Exportförderungsmassnahmen können daher mindestens teilweise als Korrektur der Wettbewerbslage aufgefasst werden. Während also durch unterschiedliche Steuerbelastung in den verschiedenen Ländern die natürlichen Standortbedingungen verfälscht werden, kann durch Exportförderungsmassnahmen versucht werden, der ursprünglich wirksamen natürlichen Kostenstruktur wieder zum Durchbruch zu verhelfen. Zu verurteilen ist jedoch eine Förderung des Exports, welche den Wettbewerb künstlich beeinträchtigt. Dieser Grundsatz ist in Artikel 26 der Havana-Charta wie folgt festgelegt:¹⁾

- "(1) Kein Mitgliedstaat wird unmittelbar oder mittelbar für die Ausfuhr irgendeines Erzeugnisses eine Subvention gewähren oder ein anderes System einführen oder aufrechterhalten, wenn diese Subvention oder dieses System dazu führen könnte, dass dieses Erzeugnis bei der Ausfuhr zu einem niedrigeren Preis verkauft würde als dem vergleichbaren Preis, der für das gleichartige Erzeugnis den Käufern auf dem Inlandsmarkt abverlangt wird; dabei sollen die Unterschiede in den Verkaufsbedingungen, in der Besteuerung und die anderen Unterschiede gebührend berücksichtigt werden, die die Vergleichbarkeit der Preise berühren.
- (2) Die Befreiung der ausgeführten Erzeugnisse von Steuern oder Abgaben, die gleichartige Erzeugnisse belasten, wenn sie für den inneren Verbrauch bestimmt sind oder

1) zitiert nach Schulze-Brachmann, Die steuerliche Exportförderung, Köln-Braunsfeld 1952, S.13.

der Erlass von Steuern oder Abgaben bis zur Höhe der geschuldeten oder gezahlten Beträge werden nicht als Verletzung der Bestimmungen der Ziffer 1) angesehen. Die Verwendung der Einnahmen, die aus diesen Steuern oder Abgaben stammen, für Zahlungen zugunsten der Gesamtheit der einheimischen Produzenten dieser Erzeugnisse wird als einer der in Art. 25 vorgesehenen Fälle angesehen."

Als Beispiel für ein Ausfuhrförderungsverfahren, das der Havana-Charta widersprechen würde, mag uns das vor dem Kriegsende in Deutschland angewandte Zusatz-Ausfuhr-Verfahren (ZAV) dienen, bei dem den Exporteuren individuell gestaltete Prämien gewährt wurden. Es hat sich dabei um echte staatliche Subventionen gehandelt, deren Dumping-Charakter ohne weiteres offensichtlich war.

Die einkommensteuerliche Exportförderung Deutschlands, wie sie bis zum 1.1.1956 in Gebrauch war, stand nicht im Widerspruch zur Havana-Charta, da sie lediglich vorübergehend die verminderte Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft, welche sich infolge der grossen Kriegsschäden und der Schwäche des Kapitalmarkts ergeben hatte, ausgleichen sollte. Nach Erfüllung dieser Aufgabe wurde sie, um bei den Handelspartnern keinen Widerspruch zu erregen, allmählich abgebaut, nämlich bezüglich der Rücklage nach § 3 AusfFördGes. bis zum 1.1.1955 und bezüglich des absetzbaren Betrages nach § 4 AusfFördGes. bis zum 1.1.1956. Die Abschaffung der Möglichkeit einer steuerfreien Rücklage nach § 3 AusfFördGes. ist verständlich, da diese Rücklage ursprünglich als Investitionshilfe gedacht war, jetzt aber infolge der beträchtlichen Steuersenkungen der letzten Jahre und wegen der positiven Entwicklung des Kapitalmarkts genügend Finanzierungsmöglichkeiten bestehen. Eine Ausfuhrförderung, welche durch vermehrte Selbstfinanzierungsmöglichkeiten die internationale Wettbewerbslage willkürlich verändert, hat heute keine Berechtigung mehr.¹⁾ Dass jedoch auch der abzugsfähige Betrag nach § 3 AusfFördGes. nicht mehr geltend gemacht werden kann, ist nicht ganz verständlich, denn er sollte ursprünglich dazu dienen, die Steuerbelastung auszugleichen, welche sich aus der Gewinnerhöhung infolge der umsatzsteuerlichen Vergütung ergibt und an dieser gewinnerhöhenden Wirkung der umsatzsteuerlichen Vergütungen hat

1) Schulze-Brachmann, a.a.O., S.17.

sich nichts geändert.

Unternehmungen, welche im Ausland Zweigniederlassungen oder Tochterunternehmungen als Vertriebsgesellschaften gründen wollen, müssen der Frage der Doppelbesteuerungsabkommen besondere Aufmerksamkeit schenken, denn falls ein solches nicht vorhanden ist, dürfte in der Regel eine zweifache Versteuerung der bei den Auslandsgeschäften realisierten Gewinne keine Chance im Konkurrenzkampf lassen; in solchen Fällen kommt nur direkter Export in Frage.¹⁾

Bei der Bildung eines gemeinsamen Marktes, wie wir ihn jetzt für Kohle und Stahl haben, können die verschiedenartigen Steuersysteme und Steuerbelastungen den Wettbewerb empfindlich stören, weil hier die Unterschiede nicht an der Grenze durch Zoll-, Kontingentierungs- oder Devisenschranken ausgeglichen oder gemindert werden. "Die Beseitigung wettbewerbsverfälschender Wirkungen solcher Unterschiede wird demnach eines der Hauptprobleme sein, die zur Errichtung eines allgemeinen überstaatlichen Marktes gelöst werden müssen."²⁾ Potthoff kommt zu dem Ergebnis, dass bei der Integration zwar die steuerliche Gesamtbelastung der ausgetauschten Waren in den Mitgliedsländern angepasst werden müsse, es aber nicht notwendig sei, eine schematische Ausgleichung aller staatlichen Steuersysteme vorauszusetzen.³⁾

Aber auch eine rein ziffernmässige Abstimmung der Gesamtbelastung in den einzelnen Ländern stösst auf Schwierigkeiten, da gewisse Eigenarten der Steuersysteme, welche sich auf die Gesamtbelastung auswirken, wie z.B. in Deutschland Organschaft und Schachtelprivileg, in ihrer Auswirkung auf die Ausbringungsmenge und die exportierte Warenmenge schwer erfassbar sind, und da insbesondere solche Bestimmungen nicht teilweise (z.B. nur bezüglich Kohle und Stahl wegen deren Teilintegration) ausser Kraft gesetzt werden können.⁴⁾

1) Voors, Steuerliche Einflüsse auf zwischenstaatliche Wirtschaftsbeziehungen, in "Die Wirtschaft unter der Steuerpolitik", Düsseldorf 1954, S.149.

2) Potthoff, Überstaatlicher Markt und Steuern unter dem Gesichtspunkt europäischer wirtschaftlicher Zusammenarbeit auf dem Gebiet von Kohle und Stahl, in "Die Wirtschaft unter der Steuerpolitik", Düsseldorf 1954, S.107.

3) derselben Meinung: Houben, Finanzwirtschaftliche Aspekte einer engeren europäischen Zusammenarbeit, in "Westeuropäische Finanzwirtschaft", Köln 1952, S.24.

4) Schubert, Die steuerliche Belastung des Eisen- und Stahlexports in den Hauptwettbewerbsländern, Köln 1951, S.1.

Schwierigkeiten einer belastungsmässigen Angleichung dürfte es auch bei der LSt. geben; während in Deutschland eine ausgebaut LSt. mit progressivem Tarif besteht, wobei der Unterschied zum ESt.-Tarif nur in der Einarbeitung von Freibeträgen für Werbungskosten und Sonderausgaben liegt, hat Frankreich nur eine pauschale Belastung von 5 % der Löhne, die später zu einem der deutschen LSt. ähnlichen System ausgebaut werden soll. Dass diese unterschiedlichen Belastungen verschieden auf die Preisbildung wirken, ist offenbar. In Deutschland geht die LSt. im Rahmen der Bruttolöhne in die Kalkulation ein, in Frankreich dagegen als eine objektivierter Belastung (der deutschen Lohnsummensteuer vergleichbar), weil hier weder persönliche Verhältnisse der Steuerpflichtigen berücksichtigt werden noch ein Abzug vom Lohn erfolgt.¹⁾

Eine unterschiedliche Belastung der Erzeugnisse in den Mitgliedsländern würde zu Kapitalfehlleitungen führen, denn es müsste zwangsläufig eine Kapitalkonzentration im Land der geringsten Steuerbelastung stattfinden. Jedoch ist bei diesem Gedanken nicht ausschliesslich von der ESt.-Belastung auszugehen, wie es Emmendorfer tut,²⁾ sondern es sind die Unterschiede in der steuerlichen Gesamtbelastung, welche auf den Kapitalstrom einwirken. Einen wesentlichen Einfluss auf die Wettbewerbsfähigkeit innerhalb der Montanunion haben auch die Möglichkeiten der steuerlich begünstigten Selbstfinanzierung und der Modus der Abschreibungen; diese wichtigen Beeinflussungsformen der Konkurrenzlage stehen nicht unter der Kontrolle der Hohen Behörde (§ 54 des Vertrages). So war die deutsche Investitionshilfe für die Grundstoffindustrien eine wichtige Voraussetzung zur Wiederherstellung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, denn die mangelhafte Finanzierung der Erneuerungsinvestitionen in Deutschland, bei gebundenen Preisen und unzureichenden Abschreibungsmöglichkeiten, stand in krassem Gegensatz zu den mit internationaler Hilfe (Marshallhilfe) wieder aufgebauten belgischen und französischen Eisen- und Stahlindustrien.³⁾ Von grosser Bedeutung für das Funktionieren des Wettbewerbs in integrierten

1) Schubert, a.a.O., S.14.

2) Emmendorfer, Die Montanunion in ihrem Einfluss auf die Haushalts- und Finanzpolitik der beteiligten Länder, in "West-europäische Finanzwirtschaft," Köln 1952, S.85/86.

3) Emmendorfer, a.a.O., S.87.

Gebieten ist auch die Besteuerung des Verkehrs und ganz allgemein die Gestaltung der Beförderungstarife bei staatlichen Monopolverkehrsbetrieben (Bundesbahn).

4. Unternehmungs-Zusammenschlüsse

Die Entwicklung der Wirtschaft in Richtung auf eine monopolistische Konzentration, und damit die ganze Wettbewerbsstruktur der Volkswirtschaft, kann stark durch Steuergesetze beeinflusst werden. Eine Abstimmung mit den allgemeinen Richtlinien der Wirtschaftspolitik erscheint hier besonders notwendig. Da man in Deutschland bis jetzt von einer einheitlichen Einstellung der Wirtschaftspolitik gegenüber den Konzentrationserscheinungen kaum sprechen kann, ist diese Frage besonders schwierig und aktuell. Es sind auch hier wieder die gezielten, gewollten Wirkungen und die Nebenwirkungen der Steuern zu unterscheiden, wobei insbesondere letztere, wenn auch unbewusst, konzentrationshemmend oder -fördernd sind. Eine absolut neutrale Besteuerung scheint es tatsächlich, wie Zweifel betont,¹⁾ nicht zu geben, weshalb es ratsam sein dürfte, die Wirkungen der Steuerpolitik in dieser Hinsicht bewusst zu machen und aktiv einzusetzen.

Wie aus den einleitenden Ausführungen zu entnehmen ist, lässt sich ein einheitliches Urteil über die Konzentrationsformen nicht aussprechen; sie mögen auf den Wettbewerbsmärkten oft schädlich sein, aber ebenso gibt es häufig unentbehrliche Formen solcher Beschränkungen des Wettbewerbs. Es ist nicht zu übersehen, wie sehr auch die Frage der optimalen Betriebs- und Unternehmungsgrösse bei der Beurteilung der Konzentration eine Rolle spielt. So haben häufig Konzernbildungen ihre Ursache in dem Bestreben, starke Divergenzen zwischen dem Betriebsoptimum und dem Unternehmungsoptimum zu überbrücken, d.h. Betriebe, welche das technische Optimum darstellen, auf einer höheren Ebene zusammenzufassen, weil auf dieser höheren unternehmerischen Ebene ein grösseres Optimum gegeben ist, das im finanziellen, steuerlichen, verwaltungsmässigen oder absatzorientierten Sinn begründet sein kann.²⁾

1) Zweifel, a.a.O., S.212.

2) Wandel, Das Grössenproblem in der gewerblichen Wirtschaft, ZfhF 1949, S.450.

Deshalb müssen Massnahmen der steuerpolitischen Anpassung an die wirtschaftspolitischen Ziele zunächst unter folgenden Gesichtspunkten gesehen werden, nämlich ob sie dienen sollen

- A) der Konzentrationsüberwachung
- und/oder B) der Konzentrations-Lenkung,
 - entweder
 - 1) im bejahenden Sinn (Förderung),
 - 2) im verneinenden Sinn, und zwar
 - a) als Rückgängigmachung der bestehenden Konzentration (Dekonzentration),
 - b) zur Verhinderung der bzw. weiterer Konzentration (Antikonzentration). ¹⁾

Ein Steuerrecht der Zusammenschlussformen als in sich abgeschlossenes Gesetz gibt es in Deutschland nicht, weshalb es notwendig wird, den konzentrationswirksamen Gehalt der einzelnen Steuergesetze zu untersuchen. Es sind in allen Steuergesetzen die gleichen Tatbestände, welche hier interessieren, nämlich Schachtelprivileg, Organschaft, Gewinnausschluss, ferner daran anknüpfend Einheits- und Hilfgesellschaftstheorie. Bühler beurteilt die Haltung der deutschen Steuergesetze gegenüber der Konzentrationsbewegung als "wohlwollende Neutralität."²⁾ Er meint, das Schachtelprivileg und die Begünstigung der Organschaft wirkten nicht konzentrationsfördernd, aber doch so, "dass der Konzernbildung von steuerlicher Seite doch wenigstens keine ernsthaften Hindernisse entgegengesetzt waren." Dies kann man jedoch u.E. nur akzeptieren, soweit die einkommen- und ertragssteuerliche Konzentrationsförderung damit gemeint ist; die Wirkung der kumulativen USt., verbunden mit dem Organprinzip, geht doch wohl über eine "wohlwollende Neutralität" hinaus, sie begünstigt insbesondere vertikale Zusammenschlüsse der verschiedenen Produktionsstufen.

Die Ziele der Konzentrationsüberwachung sind denen der Konzentrationslenkung praktisch vorgelagert, denn ohne geeignete

1) Pfluger, Wirtschaftliche Konzentration und Besteuerung, Karlsruhe 1951, S.81.

2) Bühler, Steuerrecht Band I, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953, S.125.

Information über die Entwicklung der Zusammenschlüsse ist auch ihre lenkende Beeinflussung nicht möglich. Informationen und statistisches Material sind zur Beurteilung von schädlichen Tendenzen unerlässlich, sie sind jedoch sehr schwer erhältlich, da naturgemäss auf diesem Gebiet keine Publizität besteht. Für diese vorgelagerte Aufgabe kämen verschiedene Institutionen in Frage, nämlich entweder eine völlig neue Behörde (wie sie wohl auch den Neoliberalen vorschwebte), oder von den bestehenden Einrichtungen solche der wirtschaftlichen Selbstverwaltung, wie Industrie- und Handelskammern und Fachverbände, oder die Registergerichte; Haussmann¹⁾ hält den steuerlichen Betriebsprüfungsdienst auf Grund seiner grossen subjektiven Fähigkeit und seiner Unabhängigkeit für am besten geeignet, diese Aufgabe mitzuübernehmen. Wir können uns diesem Gedanken nicht anschliessen, weil wir hier das Steuergeheimnis in Gefahr sehen, und weil die im Betriebsprüfungsdienst eingesetzten Beamten ihre steuerliche Sachkenntnis hier, wo es doch um viel weiter ausgreifende wirtschaftspolitische Belange geht, nur sehr beschränkt einsetzen können, und man sogar eine gewisse Kollision zwischen beiden Interessen befürchten muss. Wir neigen eher zu neuen Behörden, wie sie nun entsprechend der neuen Gesetzgebung gegen Beschränkungen des Wettbewerbs aufgebaut wurden.

Die Ziele der Konzentrationslenkung können erreicht werden: entweder durch spezifische Ausgestaltung der bereits bestehenden Steuergesetze oder durch die Neueinführung von gewissen Sondersteuern. Zweifel nennt als geeignet für eine Sonderbesteuerung den Übergang des Gesamtvermögens einer Unternehmung auf eine andere bei den Konzentrationsvorgängen, ferner die Gewinne, welche bei Fusionen buchmässig entstehen; er spricht weiter von der Erhebung einer besonderen Kartellsteuer.²⁾

Alle diese Sonderformen der Besteuerung halten wir für nur sehr bedingt anwendbar, mitunter sogar für gefährlich. Infolge ihrer wenig differenzierten Wirkungsmöglichkeiten sind sie bisher "nur ausnahmsweise angewendet worden und auch die zukünftige Gestaltung wird sich mehr im Rahmen der allgemeinen Besteuerung halten."³⁾ Solche Sondersteuern müssten sich zwangsläufig in

1) Haussmann, Die wirtschaftliche Konzentration an ihrer Schicksalswende, Basel 1940, S.383 - 389.

2) Zweifel, a.a.O., S.213.

3) Pfluger, a.a.O., S.83.

Widerspruch zu den bestehenden Steuergesetzen bringen, was an dem Beispiel der oben erwähnten Steuerbelastung, der aus Fusionen herrührenden Gewinne deutlich wird. Eine solche Sonderbelastung halten wir für gefährlich, da die bei diesen Vorgängen realisierten Gewinne nur Auskehrungen von Reserven sind, eine Dezimierung der Rücklagen durch Besteuerung jedoch einen ungerechten Eingriff in die Wettbewerbslage bedeutet. Fusionsgewinne sind nach § 15 KStG ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1) "das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muss als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Übernehmenden Gesellschaft übergehen;

2) es muss sichergestellt sein, dass dieser Gewinn später der KSt. unterliegt."

Diese Vorschrift scheint zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung jedenfalls geeigneter als der von Zweifel gemachte Vorschlag einer Sonderbesteuerung der Fusionsgewinne.

Wie sehr einer aktiven Konzentrationsbeeinflussung durch besondere Steuergesetze steuertechnische Schwierigkeiten entgegenstehen können, ist nicht zu verkennen; so scheitert beispielsweise eine Wegsteuerung von Monopolgewinnen einfach daran, dass es nicht möglich ist, den Begriff des Monopolgewinns mit einer steuertechnisch ausreichenden Exaktheit zu fassen, d.h. eine Trennung dieser Gewinne von den regulären Gewinnen durchzuführen. Vorschläge die darauf abzielen, das Konzentrationsproblem radikal durch eine steuerliche Abschöpfung aller aus monopolistischen Machtstellungen herrührenden Sondergewinne zu lösen, kommen daher sehr bald an die Grenze ihrer praktischen Durchführbarkeit.¹⁾

Es ist nicht notwendig, so weit zu gehen, wie Means,²⁾ der die wirtschaftliche Entwicklung als schon so weit fortgeschritten ansieht, dass die Konzentrationsformen nicht mehr als die "special cases" erscheinen, sondern umgekehrt diejenigen Typen,

1) Döblin, Monopole und Besteuerung, 1933, S.134, zitiert nach Haussmann, a.a.O., S.355 - Im Gegensatz hierzu hält Koulis, a.a.O., S.18 die Wegsteuerung der Monopolgewinne für durchführbar und wünschenswert.

2) zitiert nach Haussmann, a.a.O., S.19.

von denen die Nationalökonomien jetzt noch als von den Normalfällen ausgehen; man kann auch ohne solche Anschauung der Dinge einsehen, wie sehr gerade bei der Konzentrationsbewegung jeder Fall einer besonderen Würdigung bedarf, wie unmöglich es also demnach erscheinen muss, ein Pro oder Kontra der Zusammenschlussformen in allgemeingültiger Form steuerlich zu manifestieren. Da es eben doch nützliche Wettbewerbsbeschränkungen gibt, müssten solche Sondersteuern durch unzählige Ausnahmeregelungen bis zur Unkenntlichkeit verstümmelt werden. Wir entscheiden uns daher für eine Anwendung der seither üblich gewesenen Methoden einer zweckentsprechenden Ausgestaltung der vorhandenen Steuergesetze im Hinblick auf die Konzentrationsbewegung.

Wie schon ausgeführt wurde, bestehen für die verschiedenen Gesellschaftskombinationen keine besonderen Steuergesetze. Eine Ausnahme hiervon machen jedoch die Kartelle, für die 1941 die Kartellsteuerverordnung erlassen wurde. Danach ist die selbständige Steuerpflicht der Kartelle begründet worden, was auch für Syndikate gilt.¹⁾ Sie erlangte jedoch keine grosse Bedeutung, da sie hinter der Erfassung der Gewinne bei den Mitgliedsfirmen zurücktrat. Es ist jederzeit möglich, eine Doppelbelastung zu vermeiden und die Gewinne vom Kartell steuerfrei auf die Kartellmitglieder zu verlagern.²⁾ Hier findet also die Hilfgesellschaftstheorie Anwendung, die später noch zu untersuchen ist. Die Kartelle können sich aber ihrer Steuerpflicht nicht ganz entziehen; es gibt Fälle, in denen sie zur Auswirkung kommt, so insbesondere hinsichtlich der nichtabzugsfähigen Ausgaben, nämlich der Personensteuern, ebenso wenn bei der Veranlagung die Wertansätze der Handelsbilanz auf Grund von steuerlichen Vorschriften geändert werden, weil diese Änderung nach Abgabe der Steuererklärungen nicht mehr zu einer Änderung der in der Handelsbilanz gegenüber den Mitgliedern ausgewiesenen Verpflichtung führen kann. Für die übrigen Gewinne besteht also ein Wahlrecht, d.h. das Kartell kann sie entweder in voller Höhe selbst ver-

1) Nach dem Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder des Bundesgebiets über die Anwendung der KStR 1955 für die Veranlagung zur KSt. 1956 (vgl. u.a. FinMin.-Erlass NRW vom 18.6.1957 - S.2411) ist die Kartellsteuerverordnung weiterhin anzuwenden.

2) Dühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1956, S.242.

steuern oder auf seine Mitglieder verlagern.¹⁾

Stellt die Besteuerung der Kartelle nach der Kartellsteuerverordnung praktisch die einzige Sonderform der Besteuerung von Konzentrationerscheinungen in der Wirtschaft dar, so sehen wir an der Möglichkeit, die Gewinne auf die Mitgliedsfirmen zu verlagern, dass auch diese besondere Besteuerung horizontaler oder vertikaler Zusammenschlüsse nicht streng durchgeführt wird. Es ist demnach nur noch die wettbewerbliche Wirksamkeit der in die regulären Steuergesetze eingebauten Vorschriften über die Behandlung von Organschaften, Verschachtelungen, gegenseitigen Beteiligungen und ähnlicher konzentrierter Gebilde zu untersuchen. Wir werden dies an anderer Stelle im Zusammenhang mit den Ausführungen über die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer tun.

C. Grenzen der steuerlichen Beeinflussung betrieblicher Grundtatsachen, insbesondere des Wettbewerbs

Wir haben gesehen, dass es notwendig ist, durch die Steuergesetzgebung die Absichten der Wirtschaftspolitik zu unterstützen. Da diese in den geld- und kreditpolitischen Mitteln noch über wesentliche Lenkungsinstrumente verfügt, ist es jedoch nicht notwendig, allzu grob wirkende wirtschaftliche Massnahmen in die Besteuerung einzubauen, sondern diese Massnahmen sollen den übrigen Mitteln ergänzend zur Seite stehen.²⁾ Sie sollen insbesondere die Grenzen beachten, die solchen Eingriffen gesetzt sind.

Einer der obersten Gesichtspunkte zur Begrenzung steuerlicher Beeinflussungen in der betrieblichen Sphäre ist der fiskalische Zweck der Steuern; wirtschaftliche Massnahmen auf dem Weg der Besteuerung verlieren ihren Sinn, wenn sie die Ausgeglichenheit des Etats auf die Dauer gefährden, was bei Steuer

1) Lenski, Grundriss der Körperschaftsteuer, Stuttgart 1950, S.64.

2) Tautscher, Wesenswandlung der Staatswirtschaft, Zeitschrift f.d.ges. Staatswissenschaft 1950, S.1 ff. (Hier: S.16).

reformvorschlägen leider oft nicht berücksichtigt wird. Wenn im Staatshaushalt diese Grundvoraussetzung unbeachtet bleibt, ergeben sich für die Volkswirtschaft so grosse Gefahren, dass im Vergleich dazu der Effekt einer noch so wohlgemeinten steuerpolitischen Massnahme verblassen muss.

Eine zweite Grenze für steuerliche Eingriffe in betriebliche und wettbewerbliche Belange besteht in der vorhandenen Rechtsordnung. Nach Flume¹⁾ kann die staats- und volkswirtschaftliche Fragestellung der Besteuerung keinen Vorrang gegenüber dem Rechtsproblem einer Eingliederung der Steuern in die allgemeine Rechtsordnung beanspruchen. Dass z.B. eine angemessene Steuerprogression zwar einen Eingriff in die bestehende Rechtsordnung durch Korrektur der Einkommens- und Vermögensverteilung bedeutet, ist offenbar; jedoch ist nicht geklärt, wie weit ein solcher Eingriff gehen darf. So kommt Flume zu dem Ergebnis, eine völlige Wegsteuerung des Einkommens anerkenne die durch unsere allgemeine Rechtsordnung sanktionierte Güterverteilung nicht mehr und negiere damit diese Rechtsordnung selbst.²⁾ Das Steuergesetz beschränkt sich dann weder auf seine fiskalische Aufgabe, noch auf eine sinnvolle Korrektur der Güterverteilung im Rahmen der Gleichmässigkeit der Besteuerung, sondern es überschreitet seine Grenzen und setzt in diesem Punkt die bestehende allgemeine Rechtsordnung ausser Kurs. Flume will diesen Massstab nicht nur auf die prinzipielle Gesamtstruktur des Steuersystems angewandt wissen, sondern auch einzelne Regelungen und Institutionen der Besteuerung sollen daraufhin untersucht werden, ob sie der allgemeinen Rechtsordnung entsprechen.

Als Beispiel einer solchen fehlenden Übereinstimmung führt Flume die Doppelbelastung mit KSt. und ESt. an, worauf wir später noch zurückkommen werden. Hamann³⁾ bringt ebenfalls mehrere Beispiele, in denen durch Massnahmen der Besteuerung, die ursprünglich wirtschaftspolitisch gedacht sind, die rechtsstaatliche Ordnung verletzt wird, so insbesondere bei den mannigfachen Begünstigungen der Genossenschaften, bei der Zweigstellensteuer des GewStG und bei der Neuregelung der Abgaben auf Mineralöl. Alle diese Fälle sollen später noch behandelt werden.

1) Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, Göttingen 1950, S.6.

2) Flume, a.a.O., S.7.

3) Hamann, Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung, Heidelberg 1953, S.133 - 136.

Wendet man dieses rechtsstaatliche Denken auf den Spezialfall der Beeinflussung der Wettbewerbsordnung an, so bedeutet dies, dass durch die Steuergesetzgebung wohl gewisse Differenzierungen erreicht werden können - so insbesondere zum Schutz der Kleinbetriebe -, es aber nicht mit der allgemeinen Rechtsordnung vereinbar erscheint, wenn versucht wird, durch steuerliche Massnahmen strukturelle Änderungen herbeizuführen.

Gewisse Grenzen sind der steuerlichen Beeinflussung betrieblicher Daten durch die Steuerüberwälzung und die Steuerinzidenz gesetzt. Dabei ist vor allem zu beachten, dass wirtschaftspolitische Massnahmen der Besteuerung konträre Wirkungen haben können. So wird es bei mehreren verschiedenen Wirkungen einer Steuerbelastung notwendig sein, alle diese Wirkungen zu verfolgen und eine gewisse Abstufung nach der Wichtigkeit vorzunehmen, wobei es selbstverständlich erscheint, sich nach der wichtigsten Wirkung zu richten. Man sollte sich auch durch Nebenwirkungen möglichst nicht in Gegensatz zu der leitenden Idee des bestehenden Wirtschafts- und Sozialsystems bringen. Es dürfte auch empfehlenswert sein, die sogenannte "psychologische Schwelle" zu beachten; geht einmal die steuerliche Gesamtbelastung über ein gewisses Mass hinaus, so machen sich wachsende Widerstände bei den Steuerzahlern bemerkbar, welche zu den verschiedenen legalen und illegalen Formen der Steuerausweichung führen. Die modernen amerikanischen Vertreter der Finanzwissenschaft vermuten diese Schwelle bei 50 % des Einkommens für die direkten Steuern. Geht die Belastung darüber hinaus, so wird die Waffe der Besteuerung in finanzwirtschaftlicher und dirigistischer Hinsicht stumpf.¹⁾

Als letzter, jedoch nicht unwichtigster Massstab für die Wirkungen der Steuergesetze auf betriebliche, insbesondere wettbewerbliche Faktoren, sei noch der Gesichtspunkt der gesamtwirtschaftlichen Verflechtung der Betriebe angeführt. Mellerowicz meint, dass die Betriebswirtschaftslehre die wirtschaftspolitische Ordnung keineswegs als feststehendes Datum hinnehmen müsse.²⁾ Sie habe vielmehr zwei Aufgaben

"1) sie muss darlegen, welche Anforderungen von betrieblicher Seite an eine Wirtschaftsordnung gestellt werden müssen,

1) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, Wien und Stuttgart 1951, S.52.

2) Mellerowicz, Wirtschaftsordnung und Betriebsordnung, ZfB 1950 S.322.

- 2) sie hat auf Grund ihrer Erfahrungen in den Fragen der betrieblichen Technik Mittel und Wege zu zeigen, wie die betrieblichen Schwierigkeiten, die sowohl in einer freien Konkurrenzwirtschaft wie in einer zentralgeleiteten Planwirtschaft, als auch in einem System der gelenkten Wirtschaft unvermeidlich erscheinen, überwunden werden können."

Dabei haben solche Untersuchungen den Vorteil, dass sie keinen so hohen Abstraktionsgrad benötigen wie die gleichen Untersuchungen von volkswirtschaftlicher Seite aus. Für die Besteuerung muss dies ganz besonders gelten, da sie die Betriebe unmittelbar trifft. Wirtschaftsordnung und Betriebsordnung stehen in einer ständigen Wechselwirkung zueinander.

Bei allen wirtschaftspolitischen Wirkungen muss stets berücksichtigt werden, ob die Betriebe auf Grund ihrer Organismusstellung "tatsächlich wollen und in der Lage sind, sich in den gesamtwirtschaftlichen Rahmen einzufügen und welche Rückwirkungen sich aus einer so geschaffenen Organstellung auf die Gesamtwirtschaft selbst ergeben."¹⁾ Wenn auch Mellerowicz diese Eingliederung nicht speziell in einem steuerpolitischen Sinn untersucht, so müssen seine Grundsätze doch hier besondere Bedeutung gewinnen.

1) Mellerowicz, a.a.O., S.497.

V. Kritische Untersuchung der wettbewerbsbeeinflussenden Bestimmungen im Steuerrecht

A. Unterschiede der steuerlichen Beeinflussung des Wettbewerbs über Kosten, Aufwand und Gewinn (Überwälzung von Steuern)

Während in den vorhergehenden Ausführungen die grundsätzlichen Fragen steuerlicher Beeinflussung betrieblicher Faktoren dargestellt wurden, ist nun die spezielle Frage zu prüfen, inwieweit die steuerliche Wettbewerbsbeeinflussung praktisch wirksam ist. Dabei wird die Frage zu entscheiden sein, ob durch die Überwälzung von Steuern in den Preisen eine steuerliche Veränderung der wettbewerblichen Ausgangstellung verhindert wird, und wenn dies nicht der Fall ist, welche Unterschiede konkurrenz-mässiger Wirkungen der Steuern bestehen, sofern es sich bei den zu betrachtenden Steuern um Kosten, betrieblichen Zwangsaufwand oder um Teile des Gewinns handelt. Die Begründung dafür, in welchen dieser Bereiche die Steuern jeweils gehören, stellen wir in Kapitel V. C. der Betrachtung der einzelnen Steuern voran.

Der Vorgang der Steuerüberwälzung ist gegeben, wenn der zunächst von einer Steuer belastete Unternehmer durch Preisgestaltung die Last der betreffenden Steuern auf andere Wirtschaftseinheiten überträgt, und zwar entweder durch Fortwälzung auf nachfolgende Stufen (Preiserhöhung gegenüber Abnehmern) oder durch Rückwälzung auf vorhergehende Stufen (Preisreduzierung auf der Beschaffungsseite). Wenn es möglich wäre, jede Steuer zu überwälzen und sich so von der Steuerlast zu befreien, könnte der Steuergesetzgeber keine nichtfiskalischen Besteuerungsziele verfolgen. Jede wirtschaftliche und soziale Beeinflussung mittels Steuern ist davon abhängig, dass sich die gezielte Wirkung tatsächlich bei demjenigen Steuerträger einstellt, den die Gesetzgebung im jeweiligen Fall dafür ausersehen hat, sich dieser also nicht durch Steuerüberwälzung der gezielten nichtfiskalischen Wirkung entzieht. Unterstellt man stets den Abwehr-

und Überwälzungswillen des Steuerpflichtigen, so bedeutet dies, wie Branner treffend bemerkt, die Bankrotterklärung der nicht-fiskalischen Steuertheorie und die Unmöglichkeit nichtfiskalischer Steuerpolitik.¹⁾ Branner findet jedoch keine annehmbare Antwort auf diese Frage, sondern er verliert sich in einer Politisierung des Problems.

Nun ist es aber keineswegs so, dass in der Wirtschaft stets eine Überwälzungsmöglichkeit besteht; an irgendeinem Steuerträger, dessen Einkommen oder Vermögen sich also endgültig schmälert, muss die Steuer zwangsläufig ohne weitere Überwälzungsmöglichkeit haften bleiben. Seligman²⁾ hat in der massgebenden finanzwissenschaftlichen Behandlung dieses Problems festgestellt, dass Überwälzungsmöglichkeiten nur bedingt bestehen, und zwar nur "so weit jemand eine Ware kauft oder verkauft, um andere Güter hervorzubringen." Demnach können nur gewisse Produzenten die Steuer überwälzen, jedoch auch nicht alle Steuern; ebenso trifft dies nur für gewisse Verbraucher zu. Insbesondere bestreitet Seligman eine Überwälzbarkeit der ESt. mit der Begründung, dass der Preis vom Grenzproduzenten bestimmt werde, dieser aber in der Regel keinen Gewinn habe, daher keine ESt. bezahle; da der Grenzproduzent also keine ESt. überwälze, könnten die übrigen Produzenten im Rahmen des vom Grenzproduzenten bestimmten Preises für die betreffende Ware ebenfalls keine ESt. überwälzen.³⁾

Eine Betrachtung vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird zeigen, dass diese Ansicht nicht richtig ist. Bei den Kostensteuern hängt die Überwälzbarkeit nach Seligman davon ab, wie das Verhältnis der Angebots- und Nachfrageelastizität auf dem betreffenden Markt ist. Danach ist die Wahrscheinlichkeit der Überwälzung um so grösser, je geringer die Elastizität der Nachfrage ist und um so geringer, je geringer die Elastizität des Angebots ist.⁴⁾ Darüber hinaus führt Seligman noch andere Gesichtspunkte an, von denen die Überwälzungsmöglichkeiten abhängen, so die Frage, ob der betreffende Gegenstand ein Dauergut oder ein Verbrauchsgut ist, ob der besteuerte Gegenstand einem Monopol oder dem freien Markt unterliegt, ob

1) Branner, a.a.O., S.106.

2) Seligman, Die Lehre von der Steuerüberwälzung, Jena 1927, S.367.

3) Seligman, a.a.O., S.373.

4) Seligman, a.a.O., S.217.

die Steuer eine allgemeine oder eine Sondersteuer ist, ob völlige Beweglichkeit des Kapitals besteht usw.¹⁾

Es gibt Steuern, die bei der Bemessungsgrundlage anderer Steuern abzugsfähig sind, woraus man schliessen könnte, der Gesetzgeber rechne hier mit einer Finanzierung über die Preise; andere Steuern sind nicht abzugsfähig, wie z.B. Est., KSt., VSt. der Körperschaften, und man könnte hier unterstellen, der Gesetzgeber mache die Finanzierung der Steuern aus dem Gewinn zur Bedingung und wünsche eine Überwälzung nicht. Aber die Praxis der Selbstkostenrechnung und Preiskalkulation hält sich nicht an diesen Gesichtspunkt. Als Beispiel sei die VSt. genannt, die in jedem Fall als Kostensteuer kalkuliert wird, um sie möglichst zu überwälzen, und zwar auch bei den Körperschaften, bei denen sie nicht abzugsfähig ist. Die VSt. ist als Kostensteuer anzusehen, obwohl sie eine Personensteuer zur Vorbelastung des fundierten Einkommens ist.

Lassen schon die Steuergesetze keinen Schluss hinsichtlich der Überwälzbarkeit zu, so zeigt andererseits eine Betrachtung der LSP.,²⁾ dass auch hier keine eindeutige Antwort auf diese Frage gegeben wird. Es werden unterschieden:

- Nr. 30 "a) Steuern, die Kosten im Sinn dieser Leitsätze sind (kalkulierbare Steuern), insbesondere
- die Gewerbesteuer (auch Gewerbeertrags- und Lohnsummensteuer), die Vermögensteuer und die Grundsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die Beförderungsteuer. Als Sonderkosten sind in den Kalkulationen insbesondere auszuweisen die Umsatzsteuer, sowie besondere auf dem Erzeugnis lastende Verbrauchsteuern
- b) Steuern, die nicht Kosten im Sinn dieser Leitsätze sind (nicht kalkulierbare Steuern), insbesondere
- die Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer, das veranlagte "otopfer Berlin, die Erbschaft- und Schenkungsteuer"

Nr. 31 Lastenausgleich

"Ausgleichsabgaben im Sinn des Gesetzes über den Lastenausgleich vom 14. August 1952 (BGBl. I, S. 446) sind nicht Kosten im Sinn dieser Leitsätze."

1) Seligmann, a.a.O., S. 208/9.

2) LSP. vom 21.11.1953 - nach Fischer, LSÜ - LSP, Heidelberg 1954.

Es ist keineswegs sicher, dass die nicht kalkulierbaren Steuern im Sinn dieser Bestimmungen nicht überwältzt werden. Umgekehrt ausgedrückt wird man in der Regel damit rechnen können, dass die Kostensteuern nach LSP. auch bei Kostenrechnungen, soweit sie nicht öffentliche Aufträge betreffen, berücksichtigt werden, dass also bei den Kostensteuern weitgehend Vorsorge für die Überwälzung getroffen wird. Eine generelle Beantwortung der Frage nach der Überwälzbarkeit von Steuern ist nicht möglich; jede Steuer muss zunächst hinsichtlich ihres Kostencharakters gesondert untersucht werden. Dabei geht man von der betrieblichen Verursachung der einzelnen Steuern aus. Wie Maerki¹⁾ betont, wird eine solche Untersuchung durch den allzu engen Kostenbegriff der meisten Betriebswirtschaftler erschwert. Die Kostenbegriffe sind fast ausnahmslos am Güter- oder Diensteverzehr orientiert; es fällt jedoch schwer, die Steuerleistungen hier einzuordnen. Man kann Dienste der Allgemeinheit oder des Staates in dem Sinn bejahen, wie es die finanzwissenschaftliche Äquivalenztheorie tut, nämlich als allgemeine Gegenleistung für die bezahlte Steuer in Form von Sicherheit, Rechtsgarantien, Sozialgarantien usw. Diese Theorie machen sich deshalb auch viele Betriebswirtschaftler zu eigen und kommen damit zwangsläufig zur Anerkennung des Kostencharakters sämtlicher Steuern, so insbesondere Nicklisch, Kosiol, Mellerowicz und Kalveram.²⁾

Demgegenüber erscheint es aber notwendig, den Kostencharakter jeder einzelnen Steuer nicht nach ihrer finanzwirtschaftlichen Beurteilung zu sehen, sondern nach ihren besonderen Steuermerkmalen und Bemessungsgrundlagen zu beurteilen, wie es zuerst von Grossmann³⁾ vorgeschlagen wurde. Grossmann sieht deutlich den Zwangscharakter der Steuern und weist ihnen deshalb im System der Kosten und Aufwendungen eine Sonderstellung zu. Maerki führt diesen Gedanken weiter und macht den Versuch, den Kostenbegriff in der Weise zu erweitern, dass auch die Steuern eingeordnet werden können. Er definiert⁴⁾

"Unter Kosten verstehen wir den in der Betriebsabrechnung aufzeichneten, mit Rücksicht auf die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung nach gleichbleiben-

1) Maerki, Steuern als Kosten und Aufwandfaktor, Bern 1949, S.111.

2) Maerki, a.a.O., S.27.

3) Grossmann, Die Steuerüberwälzung als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfB 1939, S.1 ff.

4) Maerki, a.a.O., S.43 und 112.

den objektiven Regeln bewerteten, durch die Leistungserstellung bedingten Vermögensabgang (nach Walther d.V.), sowie den mit der Leistungserstellung selbst oder mit einem durch sie bedingten betrieblichen Tatbestand oder Vorgang im Zusammenhang stehenden, durch Eingriffe des öffentlichen Gemeinwesens bedingten Vermögensabgang."

Bei denjenigen Steuern, bei denen der Kostencharakter bejaht wird, dürfte eine Überwälzung auf andere Wirtschaftseinheiten das Normale sein. Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sucht jedoch auch eine Antwort auf die Frage der Überwälzbarkeit von Steuern, die betrieblichen Zwangsaufwand oder private Gewinnverwendung darstellen. Sie steht insbesondere bei der Beantwortung dieser Frage hinsichtlich der KSt. und der ESt. im Gegensatz zu einigen Vertretern der Finanzwissenschaft. Als solche lehnen Seligman, Neumark und U.K. Hicks die Möglichkeit einer Überwälzung der KSt. und ESt. ab; Fritz Karl Mann hält diese Steuern, wenn auch bedingt, für überwälzbar.¹⁾

Wepner, der als Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anzusehen ist, vertritt die berechnete Meinung, man müsse die Überwälzungstheorie mehr nach den bestehenden Marktformen differenzieren, und nicht vereinfachend, wie die meisten Finanzwissenschaftler es tun, von der Voraussetzung der vollkommenen Konkurrenz ausgehen. Er weist nach, dass bei monopolistischer und polypolistischer Konkurrenz wesentliche Teile der KSt. und ESt. überwälzt werden. Damit entfernt sich Wepner von den abstrakten Formen reiner Theorie und untersucht das Problem in grosser Wirklichkeitsnähe. Aber auch für die Formen der vollkommenen Konkurrenz bejaht Wepner mindestens die teilweise Überwälzung der KSt. und ESt. Er berechnet das Beispiel der Gesamtbelastung einer Körperschaft bei der damals noch 60 %igen KSt. und kommt zu dem Ergebnis, dieser Betrieb müsse mindestens 12 % des Grundkapitals verdienen, wenn nicht die Substanz durch nicht-abzugsfähige Steuern angegriffen werden solle. Will dieser Betrieb eine Normaldividende als Mindestverzinsung des Kapitals ausschütten, so muss der Gewinn mindestens 26,5 % des Grundkapitals betragen. Eine solche Dividende ist aber auf die Dauer erforderlich, wenn sich nicht die Aktionäre auf dem Kapitalmarkt anderen Anlagemöglichkeiten zuwenden sollen, und wenn man einen

1) Wepner, Die Überwälzung der Körperschaft- und Einkommensteuer, BFuP 1954, S.332.

Kursverfall der Aktien vermeiden will.

In dieser Situation ergibt sich zwangsläufig, dass ein beträchtlicher Teil der KSt. überwältzt wird.¹⁾ Dabei dürften sich die Betriebe, ebenso wie bei der ESt.-Überwälzung, nach den Grenzbetrieben ausrichten. Es ist nicht richtig zu sagen, der Grenzbetrieb bezahle keine Steuer und stehe deshalb auch nicht vor der Notwendigkeit einer Überwälzung (Seligman), denn erstens kann auf die Dauer nur ein Gewinnbetrieb Grenzbetrieb sein, weil die submarginalen Betriebe ausscheiden, und zweitens hält sich die steuerliche Gewinnermittlung nicht an das durch Kosten- und Ertragsvergleich zustandekommende betriebliche Ergebnis. Durch Zurechnung nichtabzugsfähiger Steuern und sonstiger Kosten, die steuerlich nicht abzugsfähig sind (Unternehmerlohn, kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Zinsen, Grundrente, Aufsichtsratsvergütungen) kommt das Steuerrecht, was insbesondere bei den Körperschaften deutlich wird, auch bei submarginalen Betrieben zu einem steuerpflichtigen Gewinn.²⁾

Bei der Frage nach der Überwältzbarkeit der ESt. geht Wepner vom Gesichtspunkt der standesgemässen Lebenshaltung aus. Wenn sich ein Unternehmer vorgenommen habe, z.B. jährlich DM 12 000 zur Bestreitung seines standesgemässen Lebensunterhaltes zu verdienen, so könne er von diesem Betrag nicht auch noch die ESt. bezahlen, sondern er sei gezwungen, diese im Preis zu überwälzen. Unterstützt werde diese Idee durch ein gewisses Gruppenverhalten der Unternehmer, die einander in diesem Punkt preislich nicht unterbieten würden. Die Reduzierung der Lebenshaltungskosten sei nur als Notlösung anzusehen.

Wir wollen der standesgemässen Lebenshaltung, die uns doch allzusehr in der privaten Sphäre zu liegen scheint, einen rein betrieblichen Gesichtspunkt entgegenstellen, nämlich denjenigen der Substanzerhaltung. Danach ist es unmöglich, will man sich nicht der Erwerbsgrundlage entledigen, die nichtabzugsfähigen Steuern aus der Substanz zu bezahlen, sondern man wird ein gesundes Mass an Steuerüberwälzung anstreben müssen, insbesondere nach Zeiten der Zerstörung durch Kriege und Demontage, um den Betrieben allmählich wieder aufzuhelfen. Die Gesundung vollzieht sich zum

1) Wepner, a.a.O., S.272 - derselben Ansicht Brück, Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor, Köln 1950, S.35/36.

2) Klösge, Die Steuerlawine, Berlin 1953, S.18.

Teil über steuerliche Begünstigungen und zum Teil auf dem Wege der Steuerüberwälzung.

Eine richtig verstandene Substanzerhaltung darf aber nicht absolut sein im Sinn eines Gleichbleibens der Kapitaldecke, sondern wir haben heute den Begriff der relativen Substanzerhaltung, die eine fortschreitende Ausdehnung der Finanzierungsmittel mit dem Fortschreiten der Entwicklung unserer Wirtschaft garantiert, nämlich eine Erhaltung der relativen Gleichstellung gegenüber den Mitbewerbern. Die wirtschaftliche Expansion soll also von einer gleichmässigen Expansion der bestehenden Unternehmungen begleitet sein und nicht etwa Verschiebungen in der Wettbewerbslage hervorrufen. Eine solche nachteilige Verschiebung müsste durch nur absolute Substanzerhaltung zwangsläufig eintreten.¹⁾

Geht man also von der Gewinnverwendung aus, und eine solche Betrachtung ist u.E. durchaus im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre, da ja idealerweise ein grosser Teil des Gewinns den Betriebswirtschaften zur relativen Substanzerhaltung verbleiben soll, so ergibt sich das Erfordernis, dass ein möglichst grosser Teil der Steuern bereits in den Kosten enthalten ist, ein weiterer Teil in Form von neutralem Aufwand zur Auswirkung kommt und der dann noch verbleibende Gewinn gross genug ist 1) zur Gewährleistung des standesgemässen Lebensunterhalts des Unternehmers (ausreichender Unternehmerlohn), 2) zur Bezahlung der als Kosten und Aufwand nicht unterzubringenden Steuern und 3) zur relativen Substanzerhaltung, d.h. zu einer begrenzten, dem volkswirtschaftlichen Wachstum angepassten Expansion. Würde man die mit der Wachstumsrate der Wirtschaft verbundene Vergrösserung der Betriebswirtschaften über den Kapitalmarkt finanzieren, so würde sich dadurch fortschreitend eine Verschlechterung des Verhältnisses zwischen Eigen- und Fremdkapital ergeben, was relativ betrachtet nicht nur Stillstand, sondern Rückschritt wäre.

Betriebe, die dieses Ziel der relativen Substanzerhaltung auf lange Sicht nicht erreichen können, sind notleidend und geraten leicht in die Gefahr, zu Grenzbetrieben zu werden. Es ist deshalb auch nicht verwunderlich, wenn die Unternehmer versuchen, die Steuern entweder in den Gemeinkosten unterzubringen oder die

1) Wall, Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, S.20, der Begriff der "relativen Substanzerhaltung" geht auf Fritz Schmidt, Organische Tageswertbilanz, zurück.

Gewinnzuschläge entsprechend höher zu bemessen als dies geschehen würde, wenn die gewinnabhängigen Steuern hätten besonders angesetzt werden dürfen. Dass man so verfahren solle, empfiehlt auch die Veröffentlichung Nr. 14 des RKW über "Einheitsbuchführung für den Braunkohlenbergbau".¹⁾

Man könnte annehmen, diese Möglichkeiten der Steuerüberwälzung würden eine steuerpolitische Einwirkung auf die Wettbewerbsstruktur ausschliessen, da die betroffenen Betriebe sich zusätzlichen ungleichmässigen Belastungen durch Überwälzung entziehen können. Diese Folgerung würde aber nur zutreffen, wenn die Preise betriebsindividuell auf Grund der Selbstkosten ermittelt würden. Da dies aber nicht der Fall ist, die Preise vielmehr relativ einheitlich sind, da sie vom Grenzbetrieb bestimmt werden, wirken sich zwangsläufig alle ziffernmässigen Ungleichheiten der Steuerbelastung beim besteuerten Betrieb aus.

Der Betrieb, der einer höheren Steuerbelastung unterliegt als sein Konkurrent, kann also dieses Mehr an Steuer nicht dadurch zum Ausgleich bringen, dass er höhere Preise als besagter Konkurrent ansetzt.²⁾ Dies würde einfach einen Rückgang des Umsatzes nach sich ziehen. Eine solche Ungleichheit hat zur Folge, dass bei gleichen Betrieben dem höher besteuerten Unternehmer ein kleinerer Restgewinn zur Verfügung bleibt für die Gewinnverwendung zu Zwecken der Investition und privaten Entnahme. Der Effekt einer Steuer in der wettbewerbspolitischen Ordnung wird also keineswegs durch die Überwälzung beseitigt. Man kann höchstens sagen, er werde bedingt beeinträchtigt, was insbesondere zutrifft bei einem extremen Verkäufermarkt, bei dem die Preise keine Rolle mehr spielen, also effektiv Preisdifferenzierungen infolge der verschiedenen steuerlichen Belastung eintreten können. Bei normaler Konkurrenzlage ist die nichtfiskalische Wirkung einer zweckmässig abgestuften wettbewerbspolitischen Belastungsdifferenzierung sehr wohl von den unterschiedlich belasteten Unternehmern zu verspüren. Je mehr man die Steuern an die individuelle Leistungsfähigkeit anpasst, um so weniger können sich die Betriebe dieser ungleichen Belastung entziehen. Schmölders³⁾ spricht deshalb von der günstigen Wirkung der "Mass-

1) Klösges, a.a.O., S.36.

2) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, Wien und Stuttgart 1951, S.97.

3) Schmölders, a.a.O., S.87.

steuern", die besonders individuell auf die persönlichen Verhältnisse und Möglichkeiten der einzelnen Steuerpflichtigen abgestellt sind.

Die moderne Forschung auf dem Gebiet der Überwälzung von Steuern lehrt, dass die Zusammenhänge zwischen Steuern und Preisen und die staatliche Aktivität viel mehr berücksichtigt werden müssen als dies bei den Ausführungen von Seligman geschehen ist. Die staatliche Ausgabenwirtschaft verursacht in der Regel erhebliche Kaufkraftverschiebungen. Ausserdem ist die Nachfrage keine konstante Grösse. Sie reagiert auf die um Steuern erhöhten Preise je nach Elastizität; durch Nachfragerückgang kann demnach die Überwälzung wieder teilweise rückgängig gemacht werden, obwohl der Preis eines Gutes um den vollen Betrag der zu überwälzenden Steuer erhöht ist. Beide Vorgänge bedeuten also u.U. eine erhebliche Modifizierung der Steuerinzidenz. Damit, dass beispielsweise eine Gewinnsteuer kalkuliert wird, ist die endgültige Lastenverteilung dieser Steuer noch nicht entschieden. Der von Albers¹⁾ angeführte Fall, bei dem die Nachfrageelastizität gleich Null ist, dürfte relativ selten sein. In solchen Situationen bleibt allerdings das Einkommen des Produzenten bei voller Kalkulation der Steuer unverändert und man kann von einer gelungenen Überwälzung sprechen.

Von grosser Bedeutung für die Steuerwirkung ist die zeitliche Differenz, die zwischen dem von der Steuer ausgehenden Anstoss und dem Anpassungsvorgang auf dem Markt liegt. Auch wenn die Besteuerung stark nachhinkt, wie dies bei der ESt. der Fall ist, entstehen Verschiebungen der gegenseitigen Wirkungen von Steuern und Preisen. Weiterhin stehen den durch den Versuch der Steuerüberwälzung ausgelösten Preisentwicklungen Massnahmen der Geld- und Kreditpolitik möglicherweise entgegen. Welche Bestrebungen dominieren, ob diejenigen der Unternehmer, die ihre Steuern überwälzen wollen, oder diejenigen geld- und kreditpolitischer Art, nach welchen in der Regel ein grenzenloses Ansteigen der Preise verhindert werden soll, entscheidet sich jeweils im Einzelfall. Bei einer allgemeinen Aussage über die Überwälzungschance wird man daher immer die etwa entgegenstehende Geld- und Kreditpolitik der Banken und des Staates berücksichtigen müssen.

1) Albers, Preisliche Wirkungen der Besteuerung, Finanzarchiv Neue Folge Band 16, Tübingen 1955/56, S.228.

Bei der Überwälzung der ESt. besteht als besondere Schwierigkeit die Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Überwälzung das endgültige Einkommen und somit die endgültige Steuerbelastung noch gar nicht bekannt sind. Man kann daraus nicht folgern, es sei unmöglich, diesen Betrag zu überwälzen. Die Unternehmer wissen auf Grund ihrer Umsatz- und Aufwandsentwicklung das zu erwartende Ergebnis ziemlich genau zu schätzen und können daraus ohne weiteres die ESt.-Belastung ableiten. Alle Steuern beeinflussen somit in irgendeiner Weise das Preisniveau und die Preisstruktur. Die denkbaren Extreme der Preisbeeinflussung, nämlich Erhöhung der Preise um den vollen Steuerbetrag oder völliges Unterbleiben der Überwälzung treten dabei in den Hintergrund der Betrachtung. In den meisten Fällen werden preisliche Wirkungen eintreten, die im weiten Bereich zwischen den Extremen liegen.

Während bei der Überwälzung die Steuerlast durch preisliche Massnahmen auf den Marktpartner übertragen wird, haben die Unternehmer, falls die Überwälzung nicht möglich ist, noch ein anderes bedeutendes Mittel, um dem Steuerdruck zu entgehen, nämlich die Steuereinholung. Bei der Steuereinholung (auch Abwälzung genannt) wird der Ausgleich durch Steigerung der Produktivität des Produktionsprozesses erzielt; durch Rationalisierung werden die Erzeugungskosten entsprechend gesenkt. Das Problem des Umsatzrückgangs infolge von Preissteigerungen wie es bei der Überwälzung besteht, scheidet hier von vornherein aus.¹⁾ Die Abwälzung hat daher Ähnlichkeit mit der inneren Überwälzung, bei der die Anbieter der drei Produktionsfaktoren durch Preissenkung die Steuer tragen müssen. In beiden Fällen werden die Produktionskosten gesenkt, einmal durch Steigerung der Produktivität, das anderemal durch Senkung der Beschaffungskosten.

Wir haben festgestellt, dass das Bestreben der Unternehmer, die Steuerlast auf ihre Abnehmer zu überwälzen, allgemein eine preissteigernde Tendenz auslöst. Diese Tendenz wird durch das gruppeneinheitliche Verhalten der Unternehmer unterstützt, da sie alle denselben Wunsch haben, und findet ihre preisliche Grenze an dem durch den Grenzbetrieb jeweils bestimmten Preis und auch in verschiedenen anderen Gegenwirkungen, wie sie oben

1) Recktenwald, Zur Lehre von der Steuerüberwälzung und den Steuerwirkungen, Finanzarchiv Neue Folge, Band 13, S.301.

dargestellt wurden. Man wird also davon ausgehen können, dass die Kostensteuern weitgehend überwältzt werden. Die Gewinnsteuern und die als betrieblicher Zwangsaufwand anzusehende Körperschaftssteuer dagegen werden nach Massgabe der oben dargelegten Bedingungen in der Regel teilweise überwältzt werden. Für die wettbewerbliche Seite dieses Problems ist es von grundlegender Bedeutung, dass zwar Kostensteuern weitgehend, Gewinnsteuern und als Aufwand anzusehende Steuern teilweise überwältzt werden, es aber bei Differenzierungen in der Belastung den Betrieben normalerweise nicht möglich ist, etwaige Mehrbelastungen gegenüber den Wettbewerbern preislich unterzubringen. Es können also bestenfalls diejenigen Steuern kalkuliert werden, welche durchschnittlich die preisbestimmenden Mitbewerber überwälzen, alle Sonderbelastungen dagegen, die über dieses Mass hinausgehen, bedeuten eine wettbewerbliche Schlechterstellung, da sie das Gewinnresiduum (nach Abzug der Gewinnsteuern) verkleinern.

B. Bedeutung, gemessen an den steuerlichen Preisbestandteilen

Da die Überwälzung der Steuern mittels Preisveränderungen durchgeführt wird, besteht ein erhebliches Interesse an Untersuchungen über die Höhe der steuerlichen Preisbestandteile. Normalerweise geht man bei dieser Berechnung von den Kostensteuern aus, da deren Überwälzung wahrscheinlich ist und addiert hierzu die im Gewinnzuschlag der Kalkulation berücksichtigten Gewinnsteuern bzw. überwälzbaren Gewinnsteueranteile. Wir haben bereits festgestellt, dass diese Gewinnsteueranteile aus verschiedenen Gründen nicht immer voll überwältzt werden können, insbesondere wegen der im Tarif der ESt. enthaltenen Progression, wegen der Rückwirkung auf die Nachfragemenge und wegen der durch die Überwälzung im Preis des Grenzbetriebes normalerweise gegebenen Obergrenze.

Nach einer Spezialuntersuchung von Klösge¹⁾ ergibt sich beispielsweise für das Jahr 1950/51 in der Textilindustrie (Stufe

1) Klösge, Die Steuerlawine, Berlin 1953, S.76.

Weberei) für die Gewinnsteuern ein Anteil am Preis in Höhe von 9,75 %. Dabei ist die Belastung aus den Vorstufen, die ebenfalls als überwältzt unterstellt wird, bereits berücksichtigt, und zwar auf dem Wege der Iterationsrechnung. Während der Gewinnsteueranteil am Preis in der Stufe der Weberei nur 3,9 % beträgt, stellt die Differenz zu 9,7 %, nämlich 5,85 % die Gewinnsteueranteile im Preis aus den Vorstufen dar.

Schon bei dieser speziellen Untersuchung musste mit stark vereinfachten Schätzungen gearbeitet werden, woraus hervorgeht, wie wenig allgemeine Aussagen auf Grund dieser Zahlen möglich sind. Klösger gibt den Preisanteil der kalkulierten Steuern ohne USt. mit 3,75 % an, gerechnet von den Endverkaufspreisen, worin ebenfalls schon die Steuerbelastungen der Vorstufen enthalten sind. Der versteckte öffentliche Bedarf beträgt nach Klösger 0,75 %. Für die USt. wird wegen der kumulativen Wirkung eine besondere Berechnung angestellt, wobei sich eine Gesamtbelastung von durchschnittlich 9 - 10 % ergibt. Dabei sind Vorstufenbelastungen nicht nur für das Verbrauchsmaterial, sondern auch für die Gemeinkosten berücksichtigt worden; die USt.-Belastung der Anlagegüter wurde als in den Abschreibungen anteilig enthalten zugeschlagen.

Wir dürfen die überwältzte Gesamtsteuerlast der Textilindustrie, wie sie Klösger für 1950/51 festgestellt hat, nochmals zusammenfassen, nämlich

Gewinnsteueranteil	9,75 %
kalkulierte Steuern (Kostensteuern)	3,75 %
versteckter öffentlicher Bedarf	0,75 %
USt.	10,00 %
zusammen also	<u>24,25 %</u> =====

Bei einer Steuerbelastung von fast einem Viertel des Preises lässt sich leicht vorstellen, welche grosse Wirkung willkürliche oder absichtliche Differenzierung von Steuersätzen auf die Wettbewerber ausübt. Es bestehen u.E. keine Bedenken, eine Belastungsziffer in ähnlicher Höhe für die meisten Verbrauchsgüterindustrien zu unterstellen. Wesentlich darunter liegen dürfte sie jedoch im Grosshandel, bei dem bekanntlich die Gewinnspanne sehr gering ist und der USt.-Satz in der Endstufe (abgesehen von den Vorbelastungen) nur 1 % beträgt. Naturgemäss kann es nicht

Gegenstand dieser Darlegungen sein, die steuerlichen Preisbestandteile in den wichtigsten Branchen zu untersuchen; es sollte mit dem oben gegebenen Beispiel lediglich die Tendenz der steuerlichen Preisbeeinflussung zahlenmässig veranschaulicht werden, um einen Anhaltspunkt für die Grössenordnung zu geben, in der sich die steuerliche Wettbewerbsbeeinflussung bewegen kann.

Als Beispiel dafür, wie sehr unterschiedliche Steuerbelastungen auf den Wettbewerb wirken, kann auch die Steuerhinterziehung angeführt werden. Bei hohen Steuersätzen entsteht zwischen dem steuerehrlichen und dem steuerunehrlichen Unternehmen ein bedeutendes Gefälle der Preise. Es können sich bei Steuerhinterziehung so grosse Vorteile wettbewerblicher Art ergeben, dass die Konkurrenten oft nicht mehr in der Lage sind, durch elastische Kalkulation dem auf sie ausgeübten Druck zu widerstehen. Bevor jedoch die Existenz dieser Mitbewerber bedroht wird, werden sie zu gleichen oder ähnlichen Mitteln greifen müssen, d.h. es entsteht eine Sogwirkung des unlauteren Verhaltens.¹⁾ Selbst dann, wenn der steuerunehrliche Unternehmer später tätige Reue gemäss § 410 AO. übt, bleibt ihm die Steuerstundung und damit die Zinssparnis erhalten, da er die hinterzogenen Steuern viel später bezahlen muss, als der gesetzlichen Fälligkeit entspricht; es wird also in solchen Fällen immer noch eine erhebliche wettbewerbliche Besserstellung verbleiben. Voraussetzung für diese Betrachtung ist, dass eine echte Wettbewerbslage gegeben ist, nämlich mehrere Betriebe mit dem gleichen wirtschaftlichen Ziel im Wettbewerbsraum tätig sind.

Besonders intensiv wird die Wirkung hinterzogener Kostensteuern sein, da sie regelmässig bei den konkurrierenden Betrieben kalkuliert werden, dagegen wird die wettbewerbliche Wirkung bei hinterzogenen Steuern, die als Aufwand oder Teil des Gewinns anzusehen sind, abgestuft sein nach dem Grad der Überwälzung dieser Steuern bei den Konkurrenten; die Überwälzungschance solcher Steuern ist verschieden gross und hängt von den oben dargelegten Gegebenheiten ab. In Fällen, in denen die Preissituation auf dem Markt die Überwälzung von gewinnabhängigen oder als Aufwand anzusehenden Steuern ohnehin nicht gestattet, ist der Wettbewerbsdruck durch Hinterziehung gering. Für den Unternehmer, der

1) Terstegen, Unlauterer Wettbewerb durch Steuerhinterziehung, Hannover 1958, S.18.

nicht überwälzen kann, ist nämlich vom Markt her gesehen die preisliche Situation nicht viel anders wie für den ebenfalls nicht überwälzenden steuerunehrlichen Unternehmer. Bei Teilüberwälzung bestehen entsprechende Abstufungen dieses unlauteren Wettbewerbs durch Steuerunehrlichkeit. Überträgt man diesen Gedanken auf die Wirkung unterschiedlicher Steuerlasten bei legalen Belastungsdifferenzen, so ist die gleiche Folgerung zu ziehen wie bei Belastungsdifferenzen infolge Steuerunehrlichkeit, dass also die Ausgangsstellung der Konkurrenz in der Regel bezüglich der Kostensteuern intensiver berührt wird als bei den Gewinn- und Aufwandsteuern.

C. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über die Kosten

1. Steuern vom Ertrag und Vermögen

a) Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer hat drei Bemessungsgrundlagen: den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und die Lohnsumme. Sie macht daher eine einheitliche Betrachtung schwierig. Soweit sie auf die Bemessungsgrundlagen des Kapitals und der Lohnsumme entfällt, sind sich die Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre über ihren Kostencharakter einig, weil beides unmittelbar betrieblich veranlasst ist. Schwierig ist die Beurteilung der GewSt. vom Gewerbeertrag. Maerki¹⁾ lehnt die Kosteneigenschaft für diesen Teil ab, müsste also die GewSt. bei der Selbstkostenrechnung jeweils nach ihren Erhebungsformen aufgliedern. Er begründet seine Ablehnung damit, diese Steuererhebungsform sei in erster Linie gewinnabhängig und unterscheide sich in keiner Weise von den übrigen Gewinnsteuern. Sie stelle auch keine feste Belastung dar und falle weg, sobald die Unternehmung keinen Gewinn erziele.

1) Maerki, a.a.O., S.81.

Dieser Ansicht muss u.E. widersprochen werden. Obgleich es schwerfällt, die GewSt. systematisch in das Steuersystem einzuordnen (Bräuer nennt sie einen Fehler im Steuersystem),¹⁾ ist sich die Finanzwissenschaft darüber einig, dass es sich um eine Steuer handelt, die nicht an die Leistungsfähigkeit der besteuerten Personen anknüpft, sondern unmittelbar eine Objektsteuer darstellt. Das gilt für alle drei Erhebungsformen. Nach den §§ 8 und 9 des GewStG. wird der Gewinn eines Betriebes durch Zu- und Abrechnungen verobjektiviert. Dabei fallen Unterschiede wie z.B. die der Finanzierung, die in der persönlichen Sphäre liegen, weg. Es liegt also ein unmittelbarer Kausalzusammenhang mit dem Unternehmen vor, und man kann aus diesem Grund die Kosteneigenschaft der GewSt. in allen drei Erhebungsformen bejahen. Infolge der Zurechnungen des § 8 GewStG. ist es z.B. möglich, dass GewSt.-Schuld entsteht, obwohl gar kein Gewinn erzielt wurde. Aus dieser Tatsache leitet Grossmann²⁾ die Kosteneigenschaft der Gewerbeertragsteuer ab. Die Aufwandselemente, welche die Gewerbeertragsteuern u.U. enthalten, sind nicht bedeutend genug, um ihr die Kosteneigenschaft zu nehmen. So gilt auch in den LSP. die GewSt. in allen Erhebungsformen als Kostensteuer.

Die wichtigste Differenzierung der Belastung durch die GewSt. liegt in der unterschiedlichen Höhe des Hebesatzes in den verschiedenen Gemeinden. Welcher bedeutende Einfluss von den Hebesätzen auf den Standort von Betrieben und auf die Verlagerung der Umsätze innerhalb einer Unternehmung in die günstigsten Betriebsstätten ausgehen kann, wurde bereits untersucht (s. IV A. 1) S.31 ff.). Über die unterschiedlichen Hebesätze der GewSt. gibt eine Untersuchung des Bundes der Steuerzahler Aufschluss,³⁾ wonach beispielsweise in Baden-Württemberg der durchschnittliche Hebesatz 293 % beträgt, jedoch für den Regierungsbezirk Nordwürttemberg mit 300 %, für die Regierungsbezirke Nord- und Südbaden mit 275 % und für den Regierungsbezirk Südwürttemberg-Hohenzollern mit 290 % errechnet wurde. 273 Städte und Gemeinden mit mehr als 2000 Einwohnern (von 592 Städten und Gemeinden dieser Grössenklasse insgesamt) liegen mit ihrem Hebesatz über dem

1) Bräuer, Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Band I, Bad Wörishofen 1954, S.102.

2) Grossmann, a.a.O., S.15.

3) Nachrichten des Landesverbandes des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg, Juni 1957.

Landesdurchschnitt; der höchste Hebesatz in Baden-Württemberg beträgt 360 %. Es ist offenbar, dass die sich hieraus ergebende unterschiedliche Belastung die Frage des Standorts und der wettbewerblichen Stellung der Unternehmen erheblich beeinflusst.

Verstärkt wird diese Tendenz noch durch die Lohnsummensteuer, deren Erhebung in der Bundesrepublik besonders ungleichmässig ist; so wurde die Lohnsummensteuer z.B. 1954 in Baden-Württemberg nur von einer Gemeinde beansprucht, in Nordrhein-Westfalen dagegen von 317, in Rheinland-Pfalz sogar von 421 Gemeinden.¹⁾ Die Lohnsummensteuer, bei der Hebesätze bis zu 1200 % auf den Messbetrag angewendet werden, beeinflusst besonders die Standortwahl von arbeitsintensiven Betrieben. Hierbei besteht eine intensive Verbindung zwischen der GewSt.-Belastung und den Transportkosten auf der Beschaffungs- und Absatzseite; der optimale Standort ist dort, wo die Addition aller Kostenarten die niedrigste Gesamtbelastung ergibt, und wo das günstigste Verhältnis der Kosten zu den möglichen Erlösen besteht.²⁾ Alle diese Belastungswirkungen kommen in der Standortkalkulation zum Ausdruck, welche die Grundlage solcher Überlegungen bildet.

Ebenfalls ein Mittel wettbewerblicher Beeinflussung stellt die sogenannte Zweigstellensteuer dar. Ihre Rechtsgrundlage bildet § 17 GewStG. Demnach kann der Hebesatz für Zweigstellen von Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen in Gemeinden, in denen die Geschäftsleitung dieser Unternehmung nicht ansässig ist, bis zu drei Zehnteln höher sein als der für die übrigen Gewerbebetriebe. Dies gilt für alle Erhebungsarten der GewSt., auch für die Lohnsummensteuer.³⁾ Die Zweigstellensteuer hat ihre besondere Bedeutung vor allem bei den Betrieben des Wareneinzelhandels, wo sie dem Schutz des mittelständischen Gewerbes vor den übermächtigen Filialbetrieben dient.

Bei der Betrachtung der Tarifgestaltung der GewSt. fällt auf, dass in den unteren Stufen des Gewerbeertrags ermässigte Steuermesszahlen zur Anwendung kommen. Die Steuermesszahl beträgt bis DM 2400 Gewerbeertrag 0 %, für die zweiten DM 2400 = 1 %, für die weiteren DM 2400 = 2 % usw., ab DM 12000 beträgt sie 5 %.⁴⁾ Diese Abstufung besteht jedoch nicht bei den Kapi-

1) Einzeldarstellung des Bundes der Steuerzahler Nr.28, "Sofortmassnahmen bei der GewSt.," Stuttgart 1956, S.7.

2) Rössle, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1954, S.36.

3) Mithling, Gewerbesteuergezet, München und Berlin 1954, S.454.

4) § 11 GewStG. in der Fassung vom 5.10.1956, BStBl. 1956 I, S.437.

talgesellschaften, woraus sich deutlich ergibt, wie sehr hier an eine Förderung kleiner Wirtschaftsbetriebe im Wettbewerb gelacht worden ist.

Keinerlei Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird jedoch von der Gewerbekapitalsteuer genommen; sie ist auch in Verlustjahren in gleichbleibender Höhe zu entrichten, wenn es besteht keine Verrechnungsmöglichkeit zwischen einem negativen Messbetrag vom Gewerbeertrag und einem positiven Messbetrag vom Gewerbekapital. Da die Gewerbekapitalsteuer so möglicherweise die Substanz der Unternehmung angreift, bildet sie bei in finanzielle Schwierigkeiten geratenen Betrieben eine besonders ernst zu nehmende Beeinträchtigung der Ausgangsposition im Konkurrenzkampf und erschwert u.U. eine Wiedergesundung solcher Unternehmungen erheblich; insbesondere ergibt sich durch das Festhalten des Gesetzgebers an objektivierten Steuermassstäben ohne Rücksicht auf die individuelle Leistungsfähigkeit eine erhebliche Bremse bei der Eigenkapitalbildung und damit bei der Verbesserung der Wettbewerbssituation gegenüber den kapitalstarken Grossunternehmen.¹⁾ Die Bemessungsgrundlage beim Gewerbeertrag unterscheidet sich von derjenigen der ESt. durch die Zu- und Abrechnungen der §§ 8 und 9 GewStG. Die Bemessungsgrundlage beim Gewerbekapital unterscheidet sich vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes durch die Zu- und Abrechnungen des § 12 GewStG. Diese Veränderungen der Bemessungsgrundlage sollen den Charakter der GewSt. als einer Realsteuer besonders deutlich hervortreten lassen. Fragen der persönlichen Leistungsfähigkeit oder der Finanzierungsart werden dabei ganz in den Hintergrund gestellt. Das Nebeneinander von subjekt- und objektsteuerlichen Merkmalen lässt aber trotzdem keinen Zweifel darüber aufkommen, dass es sich bei der GewSt. um eine Vorwegbelastung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt und damit um eine Inkonsequenz im Steuersystem. Man kann diese Tatsache auch nicht damit rechtfertigen, es sei sozial notwendig, das unfundierte Einkommen höher zu belasten als das fundierte, denn diese Mehrbelastung ist bereits durch die VSt. ausreichend vorgenommen.

Im wettbewerblichen Sinn besonders nachteilig wirken sich

) Einzeldarstellungen des Bundes der Steuerzahler, Nr.28, a.S.O., S.13.

bei den Zurechnungen diejenigen für Dauerschulden beim Gewerbeskapital und für Dauerschuldzinsen beim Gewerbeertrag aus, ferner die Zurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Dauerschulden sind Verbindlichkeiten langfristiger Art, "die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebes zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen."¹⁾ Praktisch fallen darunter alle langfristigen Schulden. Kapitalintensive Betriebe mit einem relativ hohen Fremdkapitalanteil leiden unter dieser Vorschrift ganz besonders, wobei sehr ins Gewicht fällt, wie wenig nach dem Krieg eine echte Alternative zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung bestanden hat. Neben den hohen Zinsen für Fremdkapital ist also als zusätzliche Belastung eine höhere GewSt. zu entrichten, wodurch die Konkurrenzfähigkeit solcher Betriebe erheblich eingeschränkt wird. Die Konkurrenzstruktur wird zu Ungunsten gerade der schwachen und hilfsbedürftigen Betriebe willkürlich verändert.²⁾

Da dies vor allem bei den kriegs- und demontagegeschädigten Betrieben, sowie bei den Betrieben von Vertriebenen, Sowjetzonenflüchtlingsen, politisch, religiös und rassisch Verfolgten zu unhaltbaren Störungen führte, wird neuerdings aus Billigkeitsgründen von der Zurechnung der Dauerschulden und der Dauerschuldzinsen abgesehen, wenn die Kredite nachweislich zum Aufbau oder zur Wiederherstellung des Betriebs verwendet wurden.³⁾ Es ist u.E. unbedingt erforderlich, dass diese Erleichterungen in das Gesetz eingebaut werden. Darüber hinaus sollten bei Verlustabschlüssen sämtliche "objektsteuerliche" Hinzurechnungen wefallen. "Beizubehalten wären lediglich solche Zurechnungen, die der Korrektur von Gewinnmanipulationen dienen."⁴⁾

Da die Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen auch die Entgelte für die Überlassung der Urheberrechte, insbe-

1) § 8 GewStG.

2) Gübbels, Zur Reform des Gewerbesteuerrechts, S.12.

3) Runderlass des Innenministeriums und des Finanzministeriums über Billigkeitsmassnahmen auf dem Gebiet der GewSt. vom 21.8.1956, Nr. IV 1710/343 und L 1422 - 203/53

4) NN, Eine heimliche Steuerquelle, B 1955, S.56.

sondere von Patenten (Lizenzen) erfasst,¹⁾ sind besonders jene Unternehmen wettbewerblich benachteiligt, welche ihre Urheberrechte durch das Kriegsgeschehen verloren haben und jetzt mit einem erheblichen finanziellen Aufwand Lizenzen auf ausländische Patente erwerben müssen. Auch für diese Betriebe sollten die Zurechnungsvorschriften nicht länger zu einer Schlechterstellung im Wettbewerb führen, insbesondere im Wettbewerb auf internationalen Märkten.²⁾

b) Vermögensteuer

Es ist schwierig, den Kostencharakter der VSt. zu begründen, weil sie im Steuersystem eine Personensteuer ist und vom Gewinn nicht abgezogen werden darf. Bei der VSt. handelt es sich demnach um eine Steuer, welche in der privaten Sphäre der Steuerzahler anfällt. Ihre Bemessungsgrundlage ist das sogenannte Gesamtvermögen, das sich zusammensetzt aus den verschiedenen Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches, Grund-, Betriebs- und sonstiges Vermögen), abzüglich der Schulden, der Freibeträge und abzüglich des Zeitwerts der Vermögensabgabe. Nach den LSP. und nach der allgemein üblichen Praxis gilt die VSt. als Kostensteuer und wird dementsprechend kalkuliert.³⁾ Soweit die VSt. auf das Betriebsvermögen entfällt, ist der Kostencharakter unbestritten, da das Betriebsvermögen für den Betriebszweck unentbehrlich ist. Wenn in der Bemessungsgrundlage des Gesamtvermögens beträchtliche Vermögensteile ausserhalb des Betriebsvermögens enthalten sind, so lässt sich die Aufteilung und das Ausscheiden der hierauf entfallenden VSt. nicht vermeiden. Zuweilen ist das Betriebsvermögen noch mit nicht unbedingt notwendigen Vermögensteilen belastet, wie z.B. spekulativen Wertpapieren, Grundbesitz, Beteiligungen usw. In diesem Fall kann nur der Teil der VSt. als Kosten angesehen werden, der auf das betriebsnotwendige Vermögen entfällt.

Die wettbewerbliche Bedeutung der VSt. ist angesichts des niedrigen Steuersatzes von 0,75 bzw. 1 % verhältnismässig gering. Das VStG. enthält zwar verschiedene Bestimmungen, welche eine un-

1) RFH-Urteil vom 23.4.1940, RStBl. 1940, S.724, GewStR 1955 in der für 1956 geltenden Fassung, Abschn.57 Abs.4.

2) Gübbels, a.a.O., S.12.

3) Grossmann, a.a.O., S.15.

gleiche Belastung im Sinne wettbewerblicher Differenzierung herbeiführen, aber die vermögensteuerlichen Preisbestandteile sind so gering, dass es sich, falls tatsächlich unterschiedliche Lasten vorhanden sind, nur um Bruchteile von Prozents des Umsatzes handeln kann.

Nachteilig im Wettbewerb wirkt sich die Doppelbelastung der Körperschaften mit VSt. aus. Zur begrifflichen Klärung sei bemerkt, dass man von "Doppelbesteuerung" dann spricht, wenn derselbe Tatbestand von mehreren Staaten erfasst wird, dass man dagegen von "Doppelbelastung" spricht, wenn dasselbe Steuerobjekt innerhalb eines Landes von verschiedenen Steuern erfasst wird oder der gleichen Steuer zwei- oder mehrmals unterliegt.¹⁾ Die Doppelbelastung der Körperschaften ergibt sich daraus, dass bei den Körperschaften einerseits vom Einheitswert VSt. zu entrichten ist, andererseits aber auch der gemeine Wert der Anteile in den Händen der Beteiligten zur VSt. herangezogen wird. Dieser wettbewerbliche Nachteil ist vor allem für kleine Familienkapitalgesellschaften und personenbezogene Kapitalgesellschaften spürbar. Er vergrößert sich noch durch die Nichtabzugsfähigkeit der VSt. bei der KSt.; im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften können Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften die VSt. als Sonderausgabe am Gesamtbetrag der Einkünfte kürzen. Bekanntlich wirken bei anderen Steuern abzugsfähige Steuern nicht so belastend, wie wenn diese Abzugsfähigkeit versagt wird. Es wird daher empfehlenswert sein, die Abzugsfähigkeit der VSt. bei der KSt., die schon von 1946 bis I/1948 bestanden hat, wieder einzuführen.

Für kleine Kapitalgesellschaften kann auch die in § 6 des VStG. verankerte Mindestbesteuerung eine erhöhte Steuerlast im Vergleich zu den konkurrierenden Einzelunternehmen und Personengesellschaften herbeiführen. Nach dieser Vorschrift ist für Aktiengesellschaften mindestens der Betrag von DM 50 000 und für Gesellschaften mbH. mindestens der Betrag von DM 20 000 bzw. DM 5 000 wenn sie schon am Stichtag der DMEB bestanden haben, als Bemessungsgrundlage der VSt. anzusetzen. Freibeträge werden den Kapitalgesellschaften nicht gewährt. Im Gegensatz dazu haben

1) Lademann, Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland, in Internationaler Steuerbelastungsvergleich von Bühler-Neumark-Lademann, S.171.

natürliche Personen Freibeträge von DM 10 000 für den Steuerpflichtigen, DM 10 000 für die Ehefrau und DM 5 000 für jedes Kind. Es wird also von vornherein ein gewisses Mindestvolumen der Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften angenommen, wodurch gegenüber natürlichen Personen ein Belastungsgefälle entstehen kann. Die Mindestbesteuerung ist u.E. ungerecht und sollte möglichst bald abgeschafft werden. Ferner sollte ein Freibetrag für kleine Kapitalgesellschaften eingeführt werden.

Die in § 3 VStG. ausgesprochenen Steuerbefreiungen betreffen überwiegend Gebilde, die nicht als im Wettbewerb stehende Gewerbebetriebe anzusprechen sind; zum Teil entspringen sie auch sozialpolitischen Bestrebungen. Lediglich die in § 3 Abs.1 Ziff.3 ausgesprochene VSt.-Freiheit von Unternehmungen der öffentlichen Hand und die in § 22 VStG. gegebene Ermächtigung für Rechtsverordnungen über die Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigungen von Genossenschaften sollen an anderer Stelle noch Gegenstand der Betrachtung sein.¹⁾

Wenn der Steuerpflichtige Beziehungen zu Ausländern unterhält oder aus dem Ausland zugezogen ist, kann die VSt. gemäss der §§ 9 und 10 VStG. in einem Pauschbetrag erhoben werden. Hier würden nun wettbewerbliche Ungleichheiten entstehen, wollte man auf diesem Wege sehr hohe Steuerlasten auferlegen. Von Seiten der Finanzverwaltung dürfte nicht beabsichtigt sein, durch solche Massnahmen ausländischen Unternehmern die wirtschaftliche Betätigung im Inland unbillig zu erschweren, vielmehr sind die Pauschbeträge mit Rücksicht auf die Ausgangsstellung in der Konkurrenz gleichmässig und nach gerechten Grundsätzen anzusetzen.

Im Gesetz vom 26.7.1957²⁾ sind die Vorschriften über die Fortschreibung, die in § 22 BewG. verankert sind, neugefasst worden. Danach werden bei Gewerbebetrieben jetzt Fortschreibungen der Einheitswerte vorgenommen, wenn Wertänderungen um mehr als 20 % oder DM 100 000 eingetreten sind (bisher 10 % oder DM 100 000). Wir wollen mit einem Beispiel veranschaulichen, welche Wirkung im Wettbewerb diese Vorschrift haben kann. Angenommen zwei gleiche Unternehmungen hätten im Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1957 jede einen Einheitswert von DM 100 000 gehabt; während

1) siehe Kapitel VI., 1. und 2.

2) BGBI. I., S.848.

nun der eine Betrieb bis zum 1.1.1958 seinen Wert auf DM 120 000 steigern konnte, sei der Wert des anderen Betriebs infolge Verlusts im Jahr 1957 bis zum 1.1.1958 auf DM 80 000 abgesunken. Bei beiden Unternehmungen erfolgt auf Grund der Neufassung des § 22 BewG. keine Neuveranlagung, sondern sie bezahlen ihre VSt. weiterhin auf der Basis des Einheitswerts von DM 100 000, der per 1.1.1957 festgestellt worden war. Im Ergebnis bezahlt also der um das 1 1/2-fache grössere Betrieb die gleiche VSt. wie sein kleinerer Konkurrent. Die Heraufsetzung dieser Wertgrenzen mag eine grosse verwaltungsmässige Vereinfachung bedeuten, es ist jedoch zu überlegen, ob dieser Vorteil gross genug ist, um die oben dargelegten Wettbewerbsverzerrungen dagegen als geringfügig und tragbar erscheinen zu lassen. Besonders bei kleineren Betrieben werden solche Ungleichheiten im Wettbewerb spürbar sein.

Differenzen der Belastung entstehen für Unternehmungen, die nach dem 21.6.1948, dem Stichtag für die DMEB und den Lastenausgleich, gegründet wurden. Für sie kann der ermässigte Steuersatz von " 7,5 vom Tausend des steuerpflichtigen Vermögens, soweit dieses den Betrag der nach § 31 des Lastenausgleichsgesetzes festgesetzten Vermögensabgabeschuld nicht übersteigt," keine Anwendung finden. Solche Steuerpflichtigen bezahlen demnach die VSt. nach dem Satz von 1 % des steuerpflichtigen Vermögens. Da jedoch diese Neugründungen nicht vermögensabgabepflichtig sind, dürfte die Mehrbelastung bei der VSt. im Vergleich hierzu von geringer Bedeutung sein.

Unterschiedliche VSt.-Belastungen entstehen ferner durch die Art der Bewertung, wie sie im Bewertungsgesetz vorgeschrieben ist. Während Grundstücke mit dem Einheitswert, also etwa einem Drittel ihres realen Werts erfasst werden, sind beispielsweise Bankbestände mit dem nominalen Wert, Forderungen abzüglich eines Delkredere von 8 - 10 % und Wertpapiere zum Steuerkurswert anzusetzen. Dadurch sind, wie Schmölders richtig bemerkt,¹⁾ die Bemessungsgrundlagen davon abhängig, wie sich das Betriebsvermögen zufällig am Stichtag zusammensetzt. Die jetzt angestrebte Reformierung der Bewertung von Grundstücken würde hier wenigstens

1) Schmölders, Wirtschaftssystem und Steuersystem, in "Neuordnung der Finanzpolitik", Ludwigsburg 1958, S.29.

teilweise Abhilfe schaffen.

2. Verkehrsteuern

Verkehrsteuern werden auf Vorgänge des wirtschaftlichen Verkehrs erhoben, und zwar auf Warenumsätze und sonstige Wertübertragungen, wie z.B. Versicherungsbeiträge, im Grundstücks- und Kapitalverkehr usw. Sie können in der privaten Sphäre der Steuerpflichtigen anfallen (z.B. Börsenumsatzsteuer bei einem privaten Wertpapierbesitz), werden aber in der Mehrzahl der Fälle betrieblich bedingt sein. Wenn die Verkehrsteuern in einer Unternehmung anfallen, stellen sie sich ohne weiteres als Kostensteuern dar, weil bei ihnen ein enger Zusammenhang mit der jeweiligen betrieblichen Tätigkeit besteht. Sie werden also als Kosten überwältzt, soweit die Marktlage es gestattet; hierbei können auch vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Abstufungen der Überwälzungschance, wie sie Seligman aufgestellt hat, anerkannt werden. Bei den Verkehrsteuern macht nur die Grunderwerbsteuer insofern eine gewisse Ausnahme; als sie mit dem erworbenen Grundstück aktiviert werden muss, die Überwälzung also erst im Verlauf der Abschreibung erfolgen kann.

a) Umsatzsteuer - Das Konzentrationsproblem und die USt.

Die deutsche USt., die im Jahr 1916 in Form eines Warenstempels als kriegsbedingte Massnahme eingeführt und danach ständig ausgebaut wurde, hat infolge einer allmählichen Erhöhung der Steuersätze grosse Bedeutung im Steuersystem erlangt. Nach der Höhe des Aufkommens ist sie nur noch mit der ESt. vergleichbar. Für die USt. gilt ganz besonders, dass strukturelle Mängel, die sich bei niedrigen Steuersätzen kaum auswirken und unbeachtet bleiben können, bei einer Erhöhung der Tarife durch Vergrößerung der Fehlkonstruktion plötzlich unerwünschte nichtfiskalische Wirkungen hervorbringen.

Die Wirkungen der als kumulative Allphasensteuer konzipierten deutschen USt. waren von vornherein umstritten, jedoch konnten die Nachteile, die mit ihr verbunden waren, angesichts eines Hauptsteuersatzes von 1 % im UStG 1925 als geringfügig bezeichnet wer-

den. Mit Rücksicht auf den gegenwärtigen Hauptsteuersatz von 4 % ist jedoch die Diskussion um die Stellung der USt. im Steuersystem und ihre wettbewerbliche Bedeutung erneut entflammt.

Unter einer Allphasensteuer versteht man eine USt., welche auf jeder Stufe der Produktion und Verteilung eingreift und sie ist in Deutschland deshalb kumulativ, weil infolge der gewollten Überwälzung von Stufe zu Stufe der USt.-Betrag der vorhergehenden Stufe wieder im Preis der nachfolgenden Stufe und damit in deren Bemessungsgrundlage für die USt. enthalten ist. Es wird also Steuer von der Steuer bezahlt, was im deutschen Steuersystem auch an anderer Stelle mehrfach vorkommt; Weber-Brannen-berg stellt diese Formen der Erhebung von "Steuern von denselben Steuern" und "Steuern von anderen Steuern" zusammen und weist insbesondere auch auf die Erhebung von USt. von Aufwandsteuern (Zöllen, Verbrauchsteuern, Vergnügungsteuer usw.) hin.¹⁾

Durch das Verbot der offenen Überwälzung der USt. (§ 10 UStG) wird der Tatbestand der Berechnung der Steuer von der Steuer verschleiert; er kommt jedoch bei der Kalkulation klar zum Ausdruck. Eine Ausnahme besteht für die offene Überwälzung der USt. bei gesetzlich bemessenen Gebühren (z.B. nach Gebührenordnungen der freien Berufe: Ärzte, Rechtsanwälte usw.), denn hier hat der Gesetzgeber die USt. selbst nicht mit in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Auch bei der Ausgleichsteuer wird zunächst, d.h. bei der Einfuhr, keine Steuer von der Steuer gerechnet; sobald sie jedoch in die nächste Stufe weitergewälzt wird, bildet auch sie als Preisbestandteil einen Teil der Bemessungsgrundlage für die USt.

Die Kumulation der USt. und damit deren nachteilige Auswirkung ergibt sich jedoch nur, wenn die Überwälzung wirklich gelingt. Die Voraussetzungen hierfür hinsichtlich der Elastizität von Angebot und Nachfrage haben wir bereits untersucht. Wir können davon ausgehen, dass die Überwälzung der USt. als Kosten in der Mehrzahl der Fälle, ganz wie es dem Grundgedanken des UStG entspricht, erreicht wird. Je mehr Stufen der Produktion und Verteilung für eine Ware benötigt werden, umso grösser ist die Lawinen- oder Kaskadenwirkung der USt. Es wäre jedoch falsch, nur den Hauptsteuersatz mit der Zahl der durchlaufenen Stufen

1) Weber-Bannen-berg, Steuern von Steuern, Köln 1951, S.26.

zu multiplizieren, um so die Gesamtbelastung vom Verkaufspreis an den Endverbraucher abzulesen, denn hierbei wäre das allmähliche Ansteigen des Preises je nach der Werterhöhung in der einzelnen Stufe nicht berücksichtigt. Ebensowenig genügt es bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Gesamtbelastung, die Bestandteile an USt. lediglich bei den direkt erfassbaren Kosten (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, gelieferte Teile, fremde Lohnarbeiten usw.) zu errechnen, vielmehr müssen noch diejenigen USt.-Vorbelastungen dazu gerechnet werden, welche in indirekten Kosten (Gemeinkosten für Verwaltung, fremde Reparaturen, Heizmaterial, Reisespesen, Rechtsberatung, Werbekosten usw.) enthalten sind.¹⁾

Die umsatzsteuerliche Vorbelastung beim Kauf von Maschinen und maschinellen Anlagen, sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung kommt über die Abschreibungen in die Preise. Erfasst man alle diese Vorbelastungen, so dürfte eine Gesamtbelastung von 10 - 12 % des Endverkaufspreises angesichts eines Hauptsteuersatzes von 4 % insbesondere bei materialintensiven Betrieben keine Seltenheit sein.²⁾

Die kumulative deutsche Allphasen-Umsatzsteuer ist im fiskalischen Sinn sehr ergiebig und vor allem krisenfest. Die Erhebung in vielen kleinen Beträgen von Unternehmen aller Wirtschaftsstufen wirkt zwangsläufig gegen Steuerausfälle bei rückläufiger Tendenz einzelner Wirtschaftszweige oder der Gesamtwirtschaft. Das ist der Hauptgrund, warum der Fiskus allen Reformbestrebungen gegenüber zurückhaltend ist, denn eine Beseitigung dieser Wirkung könnte für den Staatshaushalt gefährlich werden. Andererseits sind aber die Mängel des bestehenden USt.-Systems offensichtlich.

Besteht schon allgemein in der Wirtschaft eine Neigung zur Konzentration, oder wie es Eucken ausdrückt ein "Hang zur Monopolbildung",³⁾ so wird diese Tendenz durch die kumulative USt. noch verstärkt. Die Möglichkeiten der USt.-Ersparnis geben einen Anreiz dazu, aus früheren Aussenlieferungen durch Anwendung verschiedenartiger Zusammenschlussformen steuerfreie Innenumsätze,

1) Klösge, a.a.O., S.57.

2) Geleitwort von Schmölders zu Schubert, Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer, Köln 1951, S.7.

3) Eucken, Wettbewerb - Monopol - Unternehmer, Frankfurt 1953, S.12.

also rein innerbetriebliche Leistungen zu machen. Von der Konzentration bevorzugt werden deshalb vertikale Bindungen aufeinanderfolgender Produktions- und Verteilungsstufen.

Zu welcher bedrohlichen Entwicklung die umsatzsteuerliche Förderung der horizontalen und vertikalen Konzentration führt, sei an folgendem Beispiel dargestellt. Angenommen, eine Firma schlage ihr Kapital fünfmal im Jahr um, und es gelinge ihr, eine nachfolgende Stufe zu integrieren, so beträgt die USt.-Ersparnis, wenn die Nachstufe auch mit 4 % belastet ist, 20 % des Kapitals pro Jahr. Nach fünf Jahren wäre dann allein aus der infolge der Mehrstufigkeit ersparten USt. das Kapital verdoppelt.¹⁾ Einschränkung sei dazu bemerkt, dass diese Aussage naturgemäss nur richtig ist, wenn die USt.-Ersparnis nicht durch Mehrkosten, welche infolge der Mehrstufigkeit aus organisatorischen Gründen entstehen können, teilweise wieder aufgezehrt wird. Bei der Integration einer Vorstufe ändert sich die Rechnung entsprechend, da sich hier der Betrag der Ersparnis nicht auf den Umsatz des in Frage stehenden Betriebes, sondern auf den Umsatz der Vorstufe bezieht; demnach ist hier die Ersparnis um so geringer, je grösser der Preisaufschlag zwischen den beiden zusammengefassten Stufen ist. Man kann auch nicht ohne weiteres sagen, wie Schmolders es tut, der Staat habe dem so konzentrierten Betrieb nach fünf Jahren die nächste Stufe dazugeschenkt, denn über die Grösse des Kapitalbedarfs für die nächste Stufe ist in dem Beispiel keine Angabe gemacht. Trotz dieser Einschränkungen ist das Beispiel geeignet, die Entwicklungstendenz aufzuzeigen.

Weitere Beispiele für die USt.-Ersparnismöglichkeiten mehrstufiger Betriebe entnehmen wir den Ausführungen von Becker,²⁾ der die Lage in der eisenverarbeitenden Industrie, in der Schuhindustrie und in der Herrenkleiderkonfektion darstellt. Kaltprofile aus Eisen sind, wenn sie in einstufigen Betrieben hergestellt wurden, mit 12 % USt. vom Verkaufswert belastet. Diese Kumulation ist entstanden in der Lieferreihe Hütte, Warmwalzwerk, Kaltwalzwerk und Profilwerk. In der Schuhbranche beträgt die USt.-

-
- 1) Schmolders, Wirtschaftssystem und Steuersystem, in "Neuordnung der Finanzpolitik, Ludwigsburg 1958," S.31, das Beispiel stammt vom Ifo-Institut in München.
 - 2) Becker und Kurlbaum, Die USt.-Reform duldet keinen Aufschub, in "Neuordnung der Finanzpolitik", a.a.O., S.52/53.

Belastung durchschnittlich 10,9 % des Einzelhandelsverkaufspreises, wenn die Herstellung in einstufigen Betrieben erfolgt ist und der Vertrieb in selbständigen Einzelhandelsgeschäften erfolgt, also in der Lederfabrik, in der Schuhfabrik und im Einzelhandel. Werden diese Stufen integriert, so beträgt die Belastung nur noch 5,2 %, es können also 5,7 % des Einzelhandelspreises gespart werden. Für einen Herrenanzug rechnet man infolge der Kumulation in Weberei, Kleiderfabrik und Einzelhandel (ohne Spinnerei und Grosshandel) mit einer USt.-Belastung von 8 %.

Die Belastung vermindert sich bei der Zusammenfassung dieser Stufen auf 3,8 % vom Einzelhandelspreis, die Ersparnismöglichkeit durch Konzentration beträgt demnach 4,2 %. Der Gewinn, der in diesen drei Stufen durchschnittlich 8,8 % vom Einzelhandelspreis beträgt, kann also um nahezu die Hälfte gesteigert werden, wenn Mehrstufigkeit vorliegt. Diese Zahlenbeispiele veranschaulichen deutlich, wie gross die Anregung zur Konzentration ist, die von der Kumulativwirkung der USt. ausgeht. Die einstufigen Betriebe sind meist mittelständischer Art; sie haben finanziell keinen ausreichenden Rückhalt, dieser von den Grossbetrieben reichlich ausgenützten Möglichkeit zur Kostensenkung zu begegnen. Die Folge davon ist, dass sie meist mit geringeren Spannen arbeiten und für Krisen besonders anfällig sind.

Wenn auch die Gründe, die nicht steuerlicher Art sind, für sich allein betrachtet schon ausreichen können, um Konzentrationsbewegungen herbeizuführen, so ist doch auch eine entsprechende Gestaltung des Steuersystems in der Lage, diesbezügliche Entschlüsse nachhaltig zu beeinflussen. Sind die steuerlichen Gründe bei niedrigen Belastungen noch sekundärer Art, sozusagen lediglich als Weichenstellung wie es Schubert nennt,¹⁾ so kann der steuerliche Gesichtspunkt bei einem Hauptsteuersatz von 4 % bereits der allein massgebliche sein.

Die Beschränkung der Konkurrenz durch Konzentration aus rein steuerlichen Gründen müssen wir jedoch als schädliche Entwicklung kennzeichnen und Wege suchen, auf denen solche Beeinflussungen der wirtschaftlichen Tendenz vermieden werden. Eine Förderung der Konzentrationsbewegung durch steuerliche Massnahmen

1) Schubert, Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer, Köln 1951. S.60.

men halten wir für bedenklich, weil bei der Wahl der Zusammenschlussformen ebenso wie bei der Wahl von Unternehmungsformen wirtschaftliche und rechtliche Gesichtspunkte massgebend bleiben sollten. Zeigen sich bei der freien Entscheidung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten Missbräuche, so könnte die Besteuerung in beschränktem Umfang als de- bzw. antikonzentratives Lenkungsmittel benutzt werden.

Eine weitere Wirkung der kumulativen USt. ist die Ausschaltung von Wirtschaftsstufen zur Ersparnis von USt. Ehemals ausgegliederte betriebliche Funktionen werden wieder von den Betrieben selbst übernommen; dies trifft insbesondere für die Grosshandelsfunktion zu.¹⁾ Der Gesetzgeber sah sich genötigt, die Grosshandelsstufe mit einem niedrigeren Satz von nur 1 % besonders zu schonen, weil bei einem Satz von 4 % die Existenz des Grosshandels ernstlich bedroht gewesen wäre. Die Konkurrenzlage des Grosshandels gegenüber den direkt an Einzelhändler verkaufenden Produzenten erlaubt eine solche Belastung mit USt. nicht; andererseits kann es auch nicht Aufgabe des Fiskus sein, die Beseitigung einer Wirtschaftsstufe, deren Dasein berechtigt ist und anerkannt werden muss, steuerlich zu unterstützen. Der ermässigte Steuersatz von 1 % für den Grosshandel bzw. sogar völlige Steuerfreiheit für volkswirtschaftlich wichtige Rohstoffe (§ 7 bzw. § 4 Ziff.4 UStG) ist damit als Gegenmassnahme gegen die Auswirkung der Kumulation anzusehen.

Wegen der unerwünschten Konzentrationsförderung durch die kumulative USt. hat man auch noch an eine andere Gegenmassnahme gedacht, nämlich an eine Besteuerung der Innenumsätze mehrstufiger Betriebe. Die Erfassung und Kontrolle des Übergangs in die einzelnen Be- und Verarbeitungsstufen sowie die Katalogisierung aller Herstellungsvorgänge bietet jedoch so weitgehende technische Schwierigkeiten, dass der Gesetzgeber in dieser Richtung über den bekannten Versuch einer Besteuerung der Spinnwebereien und des Herstellereinzelhandels (welche noch näher untersucht werden) nicht hinausgekommen ist. Auch die Organisation kann als eine Bekämpfung der schädlichen Auswirkung der USt-Kumulation ausgelegt werden, und zwar im Sinn einer Verhinderung von rechtlichen Zusammenschlüssen (Fusionen). Die steuer-

1) Schubert, a.a.O., S.67.

lichen Erleichterungen zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung treten schon ein, wenn eine wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung erfolgt ist; einer Aufgabe der eigenen Rechtspersönlichkeit bedarf es demnach nicht. Hier wird also eine schwächere Konzentrationsform begünstigt, damit nicht die stärkere angewandt wird.

Mit den obengenannten punktuellen Massnahmen gegen die schädlichen Auswirkungen der kumulativen USt. kann u.E. das Problem nicht gelöst werden; alle diese Eingriffe können auf die Dauer angesichts der hohen Belastung von 4 % die steuerliche Begünstigung von Konzentrationerscheinungen nicht verhindern. Es wird deshalb notwendig werden, eine strukturelle Änderung der USt. herbeizuführen, falls es gelingen soll, die Konzentrations-tendenz auszuschalten. Es gibt Befürworter und Gegner des gegenwärtigen Umsatzsteuersystems. Plückebaum-Malitzky¹⁾ meinen, das Allphasensystem habe sich bewährt, es sei eine Meisterleistung von Popitz ohnegleichen und bedürfe keiner Änderung. Im Gegensatz dazu sind schon viele interessante Reformvorschläge gemacht worden, die alle mehr oder weniger darauf hinauslaufen, nur noch den in der einzelnen Stufe hinzugefügten Wert umsatzsteuerlich zu erfassen, so insbesondere von Schmolders und von Zierold-Pritsch. Auch von Siemens hat mit seiner veredelten Nettoumsatzsteuer wertvolle Gedanken zur Umgestaltung des USt.-Systems beigetragen. Nach Plückebaum-Malitzky hat man bis heute noch keinen geeigneten Ersatz für die Allphasenbesteuerung gefunden. Die wissenschaftlichen Untersuchungen sind noch nicht abgeschlossen. Wir wollen jedoch die wichtigsten Gesichtspunkte einer USt. ohne nachteilige Auswirkung auf die Konkurrenzlage untersuchen.

Am abwegigsten erscheint uns der Reformvorschlag von Trimborn, wonach eine progressive USt. im Verhältnis zur Lohnsumme empfohlen wird.²⁾ Die USt. soll mit dem Ansteigen des Verhältnisses von Umsatz zu Lohnsumme progressiv ansteigen, um so einen finanziellen Ausgleich zur Schaffung neuer Arbeitsplätze für freigesetzte Arbeitskräfte zu erreichen. Trimborn verspricht sich von seinem Vorschlag eine Steuerung der durch zusätzlichen

1) Plückebaum-Malitzky, UStG, Berlin und Köln 1955, S.V.
2) Trimborn, Organische Wirtschaftspolitik durch die USt., Finanzarchiv NF., Tübingen 1934, S.506.

Maschineneinsatz entstandenen Arbeitslosigkeit in Form einer Wiedereingliederung der Arbeitslosen in die Wirtschaft durch Schaffung neuer Arbeitsplätze. Im Gegensatz dazu sehen wir in einer progressiven USt. dieser Art lediglich eine Rationalisierungsbremse, welche wir für schädlich halten.

Wir haben festgestellt, dass es sich bei der mit mancherlei Mängeln behafteten deutschen USt. um eine kumulative Allphasensteuer handelt. Im Hinblick auf eine mögliche Reform, welche die Aufgabe hätte, unerwünschte nichtfiskalische Wirkungen zu beseitigen, liegt es daher nahe, zu untersuchen ob auch Einphasensysteme solche Mängel aufweisen. Unter einem Einphasensystem versteht man eine USt., bei der der wirtschaftliche Umsatz nur in einer Stufe steuerlich belastet wird, und zwar kommen hierfür die Erzeugerstufe, die Grosshandelsstufe oder die Einzelhandelsstufe in Betracht. Die Besteuerung sämtlicher Phasen wird also gleichsam auf eine Phase komprimiert, weshalb man bei dieser Art der Besteuerung auch von Phasenpauschalierung spricht.

Die Schwierigkeit beginnt hier schon mit der Frage, für welche Stufe man sich entscheiden soll. So stellt man z.B. bei der Produktionsstufe fest, dass diese keineswegs einheitlich ist, es demnach schwerfällt zu entscheiden, wann ein Gegenstand die Produktionsstufe verlässt. Ein selbständig bewertbares Produkt kann entweder in die Verteilersphäre übergehen, es kann aber auch Teil eines anderen Produkts werden und in der Produktions-sphäre verbleiben. Man müsste daher einen umfangreichen Katalog aufstellen über sämtliche der Besteuerung unterliegende Fertigfabrikate, was ausserordentliche Schwierigkeiten bereitet. Dabei müssten je nach der sozialen und wirtschaftlichen Bedeutung einer Ware unterschiedliche Steuersätze gefunden werden, was ebenfalls nicht leicht ist. Als Beispiel wird die ehemalige österreichische Phasenpauschalierung genannt, die aber kaum auf Deutschland übertragen werden könnte, weil hier eine viel grössere Kompliziertheit der Wirtschaft besteht und so ein sehr umfangreicher Tarif notwendig wäre. Abgesehen von dieser Schwierigkeit wäre auch die Kumulativwirkung nicht völlig beseitigt, sondern lediglich in einer Stufe zusammengefasst.¹⁾

1) Zierold-Pritsch, Die Umsatzsteuersysteme, Bonn 1952, S.16.

Die Unternehmer derjenigen Wirtschaftsstufen, in denen die Pauschalierung zur Auswirkung kommt, werden die völlige Konzentration der USt. auf ihre Unternehmen als ungerecht ansehen, was angesichts der erhöhten Sätze - die Schätzungen gehen je nach Art der Ausgestaltung von 10 - 20 % - zu verstehen ist. Eine starke Änderung der Preisstruktur wäre ohne Zweifel die Folge, bei verbrauchsnahe Stufen möglicherweise sogar heftige Preis- und Überwälzungskämpfe. Für den Staatshaushalt ergibt sich bei einer Phasenpauschalierung ein erhöhtes Risiko bezüglich eines gleichmässigen Aufkommens, denn eine einzelne Stufe der Wirtschaft ist Träger der Belastung; das Aufkommen wird empfindlicher auf Rückschläge in dieser Stufe reagieren als es bei einer Verteilung auf alle Stufen möglich wäre. Auch die Kontrollschwierigkeiten dürften nicht unbeträchtlich sein. Dem Vorteil der feststehenden Höhe der Steuerbelastung, was für die wettbewerbliche Angleichung bei Ein- und Ausfuhr von grossem Wert ist, und der Vermeidung konzentrationsfördernder Tendenzen stehen also nachhaltige Mängel der Einphasensteuer gegenüber, welche gegen ihre Einführung sprechen.

Der bei einer Reform einzuschlagende Weg dürfte also eher in Richtung auf eine Veredelung der Allphasenbesteuerung zu suchen sein; dies schon mit Rücksicht auf die grössere Breitenwirkung und damit die grössere Sicherheit des Aufkommens für den Fiskus. Die Mehrwert- oder Wertschöpfungssteuer soll diesem Ziel dienen, indem bei ihr nur der in jeder Stufe hinzugefügte Wert (la valeur ajoutée, value added) steuerlich erfasst wird. Man ermittelt diesen Wert durch Abzug der Vorumsätze, nämlich derjenigen Leistungen, die bereits vorhergehende Stufen zur Gesamtleistung beigetragen haben.

Schon 1919 hat W. von Siemens einen derartigen Reformvorschlag vorgelegt, dessen Inhalt vom Reichswirtschaftsrat ausführlich beraten wurde.¹⁾ Über den Umfang der bei dieser Art der Umsatzbesteuerung zuzulassenden Abzüge vom Umsatz herrscht noch heute Meinungsverschiedenheit. In Frage kommen entweder lediglich die direkt erfassbaren Kosten wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, gelieferte Teile usw., oder darüber hinaus die Gemeinkosten für Verwaltung, Investitionen usw., so dass letzt-

1) Zierold-Pritsch, a.a.O., S.25.

lich, wie bei dem Vorschlag von Schmölders, praktisch nur noch die Löhne und Gehälter und der Gewinn als Bemessungsgrundlage übrigbleiben. Damit wird, wie Zierold-Pritsch mit Recht betont, der Verkehrsteuercharakter einer solchen Steuer völlig aufgegeben und sie tritt in Konkurrenz zur Einkommensbesteuerung.¹⁾ Von der Abzugsfähigkeit der Investitionen wären unerwünschte Einwirkungen auf die Investitionstätigkeit zu erwarten, die sich dann nicht mehr nach betrieblichen Notwendigkeiten, sondern nach steuerlichen Gesichtspunkten der Abzugsfähigkeit bei der USt. richten würde.

Als eine Form der Wertschöpfungssteuer ist auch der Reformvorschlag anzusehen, den Becker und Kurlbaum auf der elften Arbeitstagung der Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft vertreten haben.²⁾ Danach sollen die Hauptfaktoren des Nettoleistungsaufwands, nämlich Löhne, Gehälter, steuerliche Abschreibungen, Miete und Bodenwert, als Bemessungsgrundlage dienen (additive Methode). Mag dieser Besteuerungsmodus weitgehend der wettbewerblichen Neutralisierung steuerlicher Wirkungen dienen, so hat er doch andererseits beträchtliche Nachteile, die nicht übergangen werden können. Zunächst dürften im Gefolge grosser Preisverschiebungen Schwierigkeiten bei der Überwälzung dieser neuartigen USt. entstehen; wir halten sie für weniger leicht überwälzbar als die bisherige Art der USt. Ferner bietet sie wettbewerblich für die Angleichung importierter und exportierter Waren an das entsprechende inländische oder ausländische Preisniveau keine besseren Möglichkeiten. Eine exakte Feststellung der umsatzsteuerlichen Preisbestandteile wäre weiterhin unmöglich und damit wäre die umsatzsteuerliche Exportförderung wie bisher auf Durchschnittssätze für die Vergütungen angewiesen. Gerade die Angleichung der Steuerbelastung im internationalen Wettbewerb verdient aber von Jahr zu Jahr mehr Aufmerksamkeit und sollte bei einer Reform des USt.-Rechts keinesfalls übergangen werden. Vermieden wird jedoch der Fehler einer einseitigen Belastung arbeitsintensiver Betriebe; die gleichzeitige Erfassung der Abschreibungen als Bemessungsgrundlage gleicht hier im wesentlichen kapitalintensive Betriebe in ihrer wettbewerbli-

1) Zierold-Pritsch, a.a.O., S.27.

2) Becker und Kurlbaum, Die USt.-Reform duldet keinen Aufschub, in "Neuordnung der Finanzpolitik", Ludwigsburg 1958, S.57.

nen Stellung an die arbeitsintensiven Betriebe an. Trotzdem dürfte im ganzen gesehen die hier vorgetragene Methode noch zu grosse Mängel aufweisen.

Von diesen Überlegungen aus ist kein grosser Schritt mehr der übertriebenen Ansicht Braeutigams, wonach eine völlige Abschaffung der Gewinnbesteuerung zugunsten einer solchen ver-einfachten USt. in Frage käme.¹⁾ Einen solchen Schritt macht schon die geringe soziale Differenzierungsfähigkeit der USt. unmöglich; wir können auf die ESt. nicht verzichten, weil sie sozusagen die gerechteste aller Steuern ist. Dabei soll keineswegs anerkannt werden, dass eine Umgestaltung der Gewinnbesteuerung notwendig ist.²⁾

Eine Verbesserung der Mehrwertsteuer scheint jedoch dadurch erreichbar, dass statt eines Abzugs von Vorumsätzen ein solcher Umsatzsteuervorbelastung vorgenommen wird. Nach dem Vorschlag von Zierold-Pritsch werden Elemente aus dem gegenwärtigen System mit solchen einer Nettoumsatzsteuer kombiniert. Im neuen System will Zierold-Pritsch vor allem die Besteuerung der sonstigen Leistungen ohne Abzug der Vorsteuerbelastung und mit einem Steuersatz von 4 % beibehalten.³⁾ Er begründet dies einleuchtend damit, dass sich die Kumulativwirkung hauptsächlich auf die Lieferungen beschränke und der hohe Satz der USt. mit Vorsteuerabzug für freie Berufe, Handwerker usw. den Abzugsfähiger Beträge eine bedeutende Verschlechterung der Situation bedeuten würde. Zierold-Pritsch will nur die Kosten aus unmittelbaren Kosten für Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Kraftstoffe und Werkleistungen und nicht etwa die Kosten für Investitionen, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zum Abzug zulassen. Er kommt damit auf einen Hauptsteuersatz von 10 %; Malitzky kommt demgegenüber angesichts notwendiger Steuererleichterungen auf einen geschätzten Hauptsteuersatz von 15 - 20 %.⁴⁾ Malitzky bezeichnet im übrigen die "optimale Umsatzsteuer" von Zierold-Pritsch als "ein Zwischending

Braeutigam, Wettbewerbsordnung - Steuerreform - Nationalbudget, in: Finanzarchiv Neue Folge Bd.16, Tübingen 1955/56, S.91.

Haller, Nettoumsatzsteuer versus Gewinnsteuer, Finanzarchiv N.F. Bd.16, Tübingen 1955/56, S.226.

Zierold-Pritsch, Die optimale Umsatzsteuer, Köln 1954, S.30.

Malitzky, Empfiehlt sich die Ablösung der gegenwärtigen geltenden USt. durch eine Mehrwertsteuer, in DStZ A 1955, S.23.

zwischen einer Rohgewinn- und Halbreingewinnsteuer" und spricht ihr damit den Verkehrsteuercharakter ab. Er macht darüber hinaus folgende Einwendungen geltend:

Das wichtigste Ziel der Reform, die Beseitigung der Kumulativwirkung, werde nicht erreicht, da der Vorsteuerabzug beschränkt und für Mieten, Investitionen usw. nicht vorgesehen sei. "Es wird die Kumulativwirkung in den erheblich höheren Steuersätzen lediglich vorweggenommen und die Gesamtsteuerlast - statt bisher gleichmässig - ungleichmässig verteilt."¹⁾ Malitzky ist der Ansicht, eine Steuerreform entsprechend der "Lex Zierold-Pritsch" könne Konzentrationstendenzen, soweit sie wirtschaftlich bedingt seien, nicht verhindern. Dem ist entgegenzuhalten, dass Zierold-Pritsch an eine Verhinderung der Konzentration wohl gar nicht gedacht hat, sondern lediglich eine Neutralität der USt. im Hinblick auf Kumulation und Konzentration erreichen wollte.

Malitzky wirft der "optimalen USt." ferner vor, sie vermene umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Merkmale und Eigentümlichkeiten, was zu grossen technischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen führe und ausserdem beträchtliche Ungleichmässigkeiten in der Belastung zwischen den einzelnen Zweigen der Wirtschaft verursache. Malitzky greift weiterhin die Nachholwirkungen an, welche sich ergeben, wenn in Vorstufen Steuervergünstigungen bestanden haben, die beim Vorsteuerabzug die Abzugsmöglichkeiten einschränken, was zu einer Nachholung der Steuer auch aus der begünstigten Stufe führt. Im übrigen wären Verzerrungen der Kalkulation unvermeidlich wegen der Ungewissheit über die Höhe des Vorsteuerabzugs, was infolge vorsichtiger Kalkulation zu einem raschen Ansteigen des Preisniveaus führen müsse. Die Kalkulation wird jedoch in der Regel nicht so kurzfristig erfolgen, dass zum Zeitpunkt ihrer Erstellung noch Unklarheit über die Höhe des Vorsteuerabzugs herrscht. Auch das Ansteigen der Preise muss bezweifelt werden, weil die Berechnungen des Hauptsteuersatzes davon ausgingen, den bisherigen Gesamtbetrag des USt.-Aufkommens unverändert zu belassen. Nimmt man eine Überwälzung der gesamten USt. in den Preisen an,

1) Malitzky, Empfiehlt sich die Ablösung der gegenwärtigen geltenden USt. durch eine Mehrwertsteuer, in DStZ A 1955, S.23.

so sind die umsatzsteuerlichen Preisbestandteile bei dieser Methode insgesamt nicht grösser als bei der kumulativen Allphasensteuer.

Je umfangreicher man die Abzugsfähigkeit der Vorbelastung gestaltet, desto grösser wird der Nachteil, der sich aus einem solchen Verfahren für arbeitsintensive Betriebe ergibt, denn die Löhne und Gehälter sind auf keinen Fall abzugsfähig. Betriebe mit hohen Lohnsummen haben demnach geringere Abzugsmöglichkeiten der Vorbelastung, was im Sinn einer volkswirtschaftlichen Strukturpolitik als besonders unerwünscht gelten muss. Auch die Einpassung solcher Nettosysteme in den Konjunkturablauf macht gewisse Schwierigkeiten. So wird in der Depression, wenn die Einkaufstätigkeit zurückgeht und Lager abgebaut werden, damit auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs vermindert; also gerade in schlechten Zeiten muss mehr Steuer bezahlt werden als in guten Zeiten. Die Chance vermehrter Vorbelastungsabzüge könnte aber als Anreiz zum Aufschwung aufgefasst werden, also als günstige Wirkung im Sinn einer antizyklischen Steuerpolitik. Die von Plückebaum-Malitzky als Mangel angesehene Beeinflussung des Vorsteuerabzugs durch den Steuerpflichtigen¹⁾ könnte sich unter diesem Gesichtspunkt sogar zu einem Vorteil wandeln, wenn auch nicht im fiskalischen Sinn.

Umstritten ist auch die Frage, wie ein Nettoumsatzsteuersystem auf die Rationalisierungstätigkeit wirken würde. Nach Aufermann wirken abzugsfähige Kostenelemente neutral auf die Rationalisierungsbestrebungen, weil sie sowohl in den Verkaufspreisen als auch im Vorbelastungsabzug zum Ausdruck kommen. Ein Anreiz zur Rationalisierung wird jedoch dann gegeben, wenn gewisse Kostenbestandteile nicht zum Vorabzug zugelassen sind, denn sie erhöhen den Verkaufspreis und verursachen durch das Abzugsverbot eine hohe USt. Eine Senkung solcher Kosten wird, soweit eine Senkung der Verkaufspreise mit ihr verbunden ist, zu einer Senkung der Steuerbelastung führen, weil die Differenz zwischen Verkaufspreis und abzugsfähiger Vorbelastung und damit die Bemessungsgrundlage der Steuer bei Rationalisierung und Abbau dieser Kosten kleiner wird. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass bei gleichbleibenden Verkaufspreisen das Interesse an

1) Plückebaum-Malitzky, a.a.O., S.890/1.

der Senkung der Kosten durch die Verminderung des Vorsteuerabzugs gebremst wird, was bei Aufermann nicht klar zum Ausdruck kommt.¹⁾ Änderungen der Kostenstruktur führen nicht ohne weiteres zu Preisänderungen, denn die Preise werden primär vom Markt her bestimmt.

Als weitere Gegner einer Änderung des gegenwärtigen deutschen USt.-Systems seien Beck, Hübschmann und Schettler genannt.²⁾ Die Feststellung von Plückebaum-Malitzky, die "Lex Zierold-Pritsch" sei allgemein auf Ablehnung gestossen, ist wohl nicht richtig; ebenso können wir das Risiko der Systemänderung nicht als Ablehnungsgrund anerkennen. Es ist selbstverständlich, dass eine so tiefgreifende Änderung später Anpassungen an unvorhergesehene Erscheinungen, die mit ihr verbunden sind, notwendig macht. Immerhin kann die "optimale Umsatzsteuer" von Zierold-Pritsch als Diskussionsgrundlage wertvoll sein.

Das französische USt.-System wird häufig wegen der geringen Kumulationswirkungen als Vorbild für eine deutsche USt.-Reform empfohlen. In Frankreich haben wir eine mehrstufige Produktionssteuer, welche die Produktion mit Vorsteuerabzug in allen Phasen erfasst, ferner eine Steuer für die Dienstleistungen, eine kumulative Steuer auf die Handelsgeschäfte (taxe sur les transactions) und daneben noch lokale Steuern und Steuern der Départements.³⁾ Schon aus dieser Vielgestaltigkeit erhellt, dass es sich bei der französischen USt. um kein einheitlich gewachsenes Ganzes handeln kann, sondern Zufälligkeiten und politische Einflüsse bei seiner allmählichen Entwicklung bedeutend mitgewirkt haben. Schmolders nennt das französische USt.-System ein kompliziertes "nahezu undurchdringliches Neben- und Gegeneinander der verschiedensten Steuern, Sondersteuern und Einzelabgaben."⁴⁾ Er warnt vor allem vor einer Ausgestaltung in Richtung auf eine starke Individualisierung und Personalisierung der USt., weil durch die immer bessere Anpassung an die individuellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen die Überwälzung erschwert wird und damit eine Hemmung der Produktion und der Kapitalbildung eintritt.

1) Aufermann, Die Nettoproduktionssteuer und das französische USt.-System, ZfB 1952, S.649.

2) Plückebaum-Malitzky, UStG, a.a.O., S.134.

3) Zierold-Pritsch, Die optimale Umsatzsteuer, Köln 1954, S.28.

4) Schmolders, Das französische USt.-System, StuW. 1948, Sp. 203 ff.

Auch Aufermann warnt entsprechend seiner Erfahrungen mit dem französischen USt.-System im Saargebiet vor einer Übertragung auf deutsche Verhältnisse. Bei dem komplizierten System sind in Frankreich und an der Saar oft mehr als 50 % der Veranlagungen in der Form von Schätzungen vor sich gegangen, wodurch die gewünschten Wirkungen doch sehr beeinträchtigt werden.¹⁾ Aus der Zitierung von Canard - "jede alte Steuer ist gut (soweit man überhaupt von einer guten Steuer sprechen sollte), jede neue Steuer ist aber schlecht" - spricht jedoch u.E. allzugrosse Ängstlichkeit. Wir müssen in Deutschland zu einem neuen Verfahren der Umsatzbesteuerung kommen, das die Gefahren der Kumulationswirkung und der Konzentration vermeidet und so konkurrenzrassig keine unerwünschte Stärkung der Monopolbildung hervorruft. Die wissenschaftliche Vorbereitung dieser Reform ist noch nicht weit genug fortgeschritten, aber wir glauben, die Reform müsste sich in Richtung auf eine veredelte Allphasensteuer bewegen, bei der lediglich der in den einzelnen Stufen hinzugefügte Wert erfasst wird. Vor allem sollte jedoch auf eine Erhaltung des Verkehrsteuercharakters der USt. geachtet werden; sie darf nicht zu einer Betriebsteuer ausgebaut werden, weil sonst die harmonische Ergänzung von direkten und indirekten Steuern ausgeschaltet wird. Neben der Vermeidung der Kumulation müsste erreicht werden, dass die steuerliche Gesamtbelastung für die einzelnen Waren in ihrer Höhe ohne Schwierigkeit bestimmbar ist, damit eine exakte Angleichung der Steuerbelastung von ein- und ausgeführten Waren an das inländische bzw. ausländische Steuerniveau ohne weiteres möglich ist. Auch die Vermeidung der Ausschaltung von Handelsstufen durch die Steuerbelastung ist ein wichtiges Ziel der Reform.

) Konzernbildung und Organprinzip

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist seit 1934 im UStG enthalten, nachdem sie vorher von der Rechtsprechung des RFH ausgebildet worden war.

Nach § 2 UStG ist bestimmt:

) Aufermann, a.a.O., S.645.

- (2) "Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,
1. . . . 2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat."

Auch hier wird, wie bei der KSt. und bei der GewSt., eine wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Eingliederung vorausgesetzt. Bei der abhängigen Gesellschaft ist also jeweils zu untersuchen, ob sie Unternehmer im Sinn des UStG ist, oder, ob sie gegenüber der beherrschenden Unternehmung den Charakter eines unselbständigen Organs hat; sie hat dann nur die Stellung eines Betriebs im beherrschenden Unternehmen. Falls eine Unselbständigkeit der abhängigen Gesellschaft vorliegt, also die Organschaft bejaht wird, sind Lieferungen und Leistungen im Sinn des UStG nicht möglich, "sondern es handelt sich nur um innerbetriebliche Vorgänge."¹⁾ Eine Steuerpflicht entsteht in diesem Fall nicht.

Nach dem Krieg trat auf dem Gebiet der umsatzsteuerlichen Organschaft eine starke Rechtsunsicherheit ein. In Artikel II des KRG Nr.15 vom 11.2.1946²⁾ wurde eine Besteuerung der Innenumsätze zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften oder zwischen mehreren Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft angeordnet. Wurde zunächst angenommen, dass damit eine völlige Beseitigung der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgesprochen sei (so insbesondere die Finanzleitstelle für die britische Zone), so nahm der BdF bald in entgegengesetzter Richtung Stellung zu diesem Problemkreis und vertrat die Ansicht, das KRG Nr.15 lasse die umsatzsteuerliche Organschaft bestehen, es ordne lediglich eine Besteuerung der Innenumsätze an.³⁾

Der Standpunkt des BdF, der sich in der praktischen Arbeit der Finanzverwaltung niederschlug, war für die Wirtschaft besonders ungünstig, denn er bedeutete wettbewerbsmäßig betrachtet nicht nur eine steuerliche Gleichstellung der in Frage stehenden Unternehmen mit einstufigen Unternehmungen, sondern sogar eine steuerliche Schlechterstellung, denn durch die Annahme einer Besteuerung von Innenumsätzen und eines Weiterbestehens der Unselbständigkeit der Organgesellschaft ging dieser in der

1) Plückerbaum-Malitzky, a.a.O., S.192.

2) Steuer- und Zollblatt 1946, S.21.

3) Schultze-Schlutius, Die Organtheorie, Düsseldorf 1956, S.86.

Regel die Steuervergünstigung des Grosshandels verloren. Für die Anerkennung der Grosshändler Eigenschaft fehlte es nämlich bei dieser Auslegung an der Voraussetzung, die Waren "erworben" zu haben. Die Ansicht des BdF schlug sich auch in der Gesetzgebung des UStG vom 1.9.1951 nebst § 17 UStDB nieder, wo ebenfalls von einem Weiterbestehen der Organschaft ausgegangen wurde.¹⁾

Eine Klärung der Streitfrage brachte erst das BFM-Urteil vom 17.7.1952,²⁾ in dem ein Weiterbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft verneint wurde, und zwar mit der Begründung, die Steuerfreiheit der Innenumsätze mache den wesentlichen Kern des Organprinzips aus, werde sie beseitigt, so sei die Organschaft als Ganzes beseitigt. Nach dem Urteil konnten demnach Tochtergesellschaften alle Vergünstigungen, die sich aus der Annahme ihrer Selbständigkeit ergeben, insbesondere die Grosshandelsvergünstigung, soweit keine Be- oder Verarbeitung der erworbenen Waren stattfand, wieder in Anspruch nehmen.

Sehr schwierig war die Frage zu entscheiden, ob die Organschaft für alle Fälle aufgehoben sei, oder nur für diejenige Konstruktion, bei der als beherrschendes Unternehmen eine Gesellschaft fungiert. Aus dem fremdsprachigen Text des KRG war dies nicht ohne weiteres zu entnehmen, denn die französische Fassung sprach von "société mère" was mit Muttergesellschaft übersetzt wird, die englische Fassung dagegen von "parent enterprise", was man mit Mutterunternehmen übersetzen muss. Plückerbaum-Malitzky meinen jedoch, man wird sich in der Regel auf den günstigeren französischen Text berufen können, so dass die Organschaft mit einer Muttergesellschaft aufgehoben war, jedoch weiterbestand, wenn eine natürliche Einzelperson als beherrschender Unternehmer fungierte. Dasselbe gilt für Körperschaften des öffentlichen Rechts.³⁾ Diese Auslegung brachte in das USt.-Recht starke Ungleichmässigkeiten. Die Anerkennung der Organschaft für natürliche Personen und für öffentlich-rechtliche Körperschaften ergab sich nicht aus einem gesetzgeberischen Willen, sondern aus der Unkenntnis der Besatzungsmächte über die deutsche USt. und aus der Zufälligkeit der Anwendung

1) vgl. BFM-Erlass IV, S 4015 - 18/51 vom 1.8.1951, BStBl. I, S.429.

2) BFM V 17/52 vom 17.7.1952, BStBl. III 1952, S.234.

3) Plückerbaum-Malitzky, a.a.O., S.184.

bestimmter Begriffe, deren Inhalt schwer übersetzbar ist. Dieser Zustand bedeutete eine durch nichts begründete unterschiedliche Beurteilung der Organschaftsverhältnisse mit entsprechender Auswirkung auf die Konkurrenzbedingungen; eine Änderung war daher unbedingt erforderlich.

Ein einheitliches Unternehmen liegt auch vor, wenn ein Unternehmer mehrere Betriebe unterhält. Sogar bei mehreren Gesellschaften wird ein einheitliches Unternehmen mit Steuerfreiheit der Innenumsätze anerkannt, "wenn an diesen Gesellschaften dieselben Gesellschafter in demselben Verhältnis beteiligt sind und die Willensbildung bei allen Gesellschaften einheitlich ist." Im Gegensatz zur Organschaft besteht hier nicht ein Verhältnis der Unterordnung, sondern ein solches der Gleichordnung.¹⁾ Nach § 17 der UStDB 1951 wurde Unternehmereinheit zwischen juristischen Personen, an denen die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind, oder zwischen juristischen Personen und natürlichen Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, nicht anerkannt.

Erstmals im BFH-Urteil vom 15.6.1951²⁾ fand im Anschluss an eine Umgründung zweier Kommanditgesellschaften in Kommanditgesellschaften auf Aktien bei gleichen Beteiligungsverhältnissen eine Unternehmereinheit zwischen zwei juristischen Personen Anerkennung. Endgültig wurde aber § 17 Abs.1 UStDB 1951 in dem BFH-Urteil vom 8.2.1955³⁾ als "contra legem" erklärt. Der Tenor des Urteils sagt: "Eine juristische Person, die nicht Organgesellschaft ist, kann mit einer anderen juristischen Person oder mit einer Personengesellschaft eine Unternehmereinheit bilden."

Während der Geltungsdauer der Organvergünstigung blieb den Fragen der Unternehmereinheit naturgemäss in der Rechtsprechung wenig Raum; erst als das Organprinzip für die USt. ausser Kraft gesetzt wurde, fand eine bedeutende Weiterentwicklung des Begriffs der Unternehmereinheit statt. Die Abgrenzung zur Organschaft bereitet zur Zeit noch Schwierigkeiten, ebenso die Frage, ob sich die beiden Institute gegenseitig ausschliessen.⁴⁾ Die

1) Plückebaum-Malitzky, a.a.O., S.193.

2) BFH II/36/50 U, BStBl. III 1951, S.215.

3) BFH V/162/52 S, BStBl. III 1955, S.113.

4) Schulze, Schliesst ein bestehendes Organverhältnis Unternehmereinheit aus? StuW 1954, Sp.221 ff., ferner Wirtz, Organschaft und Unternehmereinheit im USt.-Recht, Wpg.1955, S.443.

Ausdehnung der Unternehmereinheit konnte vielleicht einen partiellen Ersatz für das fehlende Organprinzip geben, wobei jedoch das Erfordernis der gleichen Beteiligungsquoten hemmend im Wege stand. Die Organtheorie hat ihren Ursprung in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts. Eine juristische Person muss demnach, obwohl sie grundsätzlich als unbeschränkt steuerpflichtig angesehen wird, ihre Selbständigkeit verlieren, wenn in ihr der gleiche Wille zum Ausdruck kommt wie in dem beherrschenden Unternehmen. Wirtschaftlich betrachtet würde dann eine Art Selbstkontrahierung vorliegen; mit sich selbst kann aber ein Unternehmer keine Umsätze tätigen. "Die Steuerfreiheit bestimmter Innenumsätze stellt also nicht etwa eine Bevorzugung bestimmter Unternehmerzusammenschlüsse dar, sondern ist die logische Folge des das USt.-Recht beherrschenden Gedankens der Steuerpflicht der Leistungen des Unternehmers, wobei es gleichgültig sein muss, ob sein Wille nur in einer Gesellschaft oder in mehreren Gesellschaften, sei es in solchen ohne oder mit eigener Rechtspersönlichkeit zum Tragen kommt."¹⁾

Weiterhin wurde als Begründung für die Einführung der Organlehre in die Umsatzsteuer die aktive Wirkung gegen Fusionsbestrebungen angeführt; dabei werden Fusionen, welche Aufgabe der eigenen Rechtspersönlichkeit der betreffenden Unternehmen bedeuten, mit Recht als die intensivste und gefährlichste Form der Konzentration angesehen. Dieses Argument hält Haussmann nicht für wesentlich, denn es bestehe schon wirtschaftlich eine so starke Abhängigkeit von dem beherrschenden Unternehmen, dass es keinen wesentlichen Unterschied mehr ausmache, ob eine Verschmelzung stattfindet oder nicht. Er ist der Meinung, die Organlehre trage "eine bedenkliche Rechtsunsicherheit in die steuerliche Behandlung der juristischen Personen hinein."²⁾ Auch Ritschl und Pohmer wenden sich gegen die Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft. Ritschl nimmt an, der Anreiz der kumulativen USt. ohne Organprivileg in Richtung auf eine Trustbildung (Fusion) sei wesentlich schwächer als der Anreiz zur Konzernbildung bei Bestehen der Organvergünstigung; eine Begründung seiner Ansicht gibt er jedoch nicht. Ferner glaubt

1) Mittermüller, Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft?

StuW 1953, Sp. 283 ff.

2) Haussmann, Die Tochtergesellschaft, Berlin 1923, S.126.

Ritschl, die aus der Organschaft herrührende Steuerersparnis werde zur preislichen Unterbietung der nicht konzentrierten Wettbewerber benützt und zwingt diese daher ebenfalls zur Konzernbildung.¹⁾ Pohmer sieht die Beseitigung der Organschaft als dem Grundgedanken unserer Wirtschaftsordnung entsprechend an und meint, das Organprivileg erhöhe nicht unbeträchtlich den Konzentrationsfördernden Charakter der deutschen Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer.²⁾

Die Konzentrationsfördernde Wirkung der umsatzsteuerlichen Organschaft wird auch von uns nicht bestritten. Jedoch können wir die Ansicht nicht teilen, wonach es keinen Unterschied ausmache, in welcher Form die Konzentration erfolgt, die Abstufung zwischen Trust- und Konzernbildung sei vielmehr nur graduell. Wir sehen demgegenüber in der Erhaltung der Rechtspersönlichkeit der einzelnen Konzernunternehmen ein erstrebenswertes Ziel, und zwar aus folgenden Gründen: einmal dürfte die Überwachung kleinerer Wirtschaftseinheiten durch eine staatliche Kartell- und Konzernaufsichtsbehörde leichter sein als die Kontrolle eines Mammutunternehmens mit beherrschenden Marktanteilen. Im Hinblick auf Bilanzklarheit und Publizität ist es ferner wünschenswert, wenn die einzelnen Betriebe ihre Ergebnisse getrennt ermitteln und bekanntmachen müssen, denn in Riesenunternehmen kommt die Ertragslage der dann nur noch Betriebsstätten bildenden Teile nicht mehr genügend zum Ausdruck, und Verluste können leicht versteckt werden, weil sie sich automatisch mit Gewinnen saldieren. Konsolidierte Bilanzen halten wir dann für besonders aussagekräftig, wenn sie zusätzlich zu den Einzelbilanzen der angeschlossenen Unternehmen erstellt werden; bei der Trustbildung würde aber eine Verpflichtung zur Erstellung solcher Einzelbilanzen entfallen.

Darüber hinaus ist die Erhaltung der eigenen Rechtspersönlichkeit trotz der wirtschaftlichen Abhängigkeit auch im kreditpolitischen Sinn erstrebenswert, weil der Kreditverkehr mit den Bankinstituten erleichtert und übersichtlicher gestaltet wird. Und nicht zuletzt sind wir der Meinung, dass auch bei starker wirtschaftlicher Eingliederung in das beherrschende Unternehmen

1) Ritschl, Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht, Finanzarchiv Bd.16 NF., Tübingen 1955/56, S.407.

2) Pohmer, Zur Frage der Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft, Finanzarchiv Bd.16 NF., Tübingen 1955/56, S.422.

mehr Eigenverantwortlichkeit und Initiative erhalten bleibt als dies bei einer Betriebsstätte der Fall wäre. Die unternehmerische Funktion der Leitung kommt bei einer Organgesellschaft besser zum Durchbruch als bei der Betriebsstätte eines unübersichtlichen Trusts.¹⁾

Die Frage, ob die Anerkennung eines umsatzsteuerlichen Organverhältnisses eine Mehr- oder Minderbelastung an USt. hervorruft, ist keineswegs einheitlich zu beantworten, da beide Fälle denkbar sind. Entscheidend dafür ist die Höhe des Preisaufschlags zwischen den einzelnen Stufen. Nach Vollnberg²⁾ wird bei Anerkennung der Organschaft und Annahme einer Zweistufigkeit mit einem Steuersatz von 4 % die Gesamtbelastung dann höher als ohne Organschaft (jedoch mit Grosshandelsvergünstigung in der zweiten Stufe), wenn der Preisaufschlag zwischen den beiden Stufen mehr als $33 \frac{1}{3}$ % des Preises der ersten Stufe beträgt. Diese Fälle dürften jedoch relativ selten sein, was sich schon daraus ergibt, dass der BdF infolge der Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft einen beträchtlichen Steuerausfall erwartet. Die Entlastung des Preisniveaus durch Wiedereinführung der Organschaft hat auch eine Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Exporteure auf dem Weltmarkt zur Folge. Dabei kann einer solchen Massnahme nicht der Vorwurf der Subvention oder des Dumpings gemacht werden, weil sie nur einen gerechten Ausgleich dafür darstellt, dass durch Steuerbefreiung des Exports und Rückvergütungen eine völlige Beseitigung der umsatzsteuerlichen Vorbelastung exportierter Waren nicht erreicht wird.³⁾

Man muss aus all den genannten Gründen, so lang das kumulative deutsche Allphasensystem besteht, die Wiederanwendung der Organvergünstigung bejahen. Wohl ist die Wirkung konzentrativ und damit wettbewerbsbeeinflussend, aber sie wäre es auf dem Umweg über die Ausschaltung der eigenen Rechtspersönlichkeit durch Fusion in ungleich grösserer Masse; man wird daher das kleinere Übel akzeptieren müssen. Das ergab sich schon aus der Wettbewerbsverzerrung durch teilweise Anerkennung der Organschaft für natürliche Personen und öffentlich-rechtliche Körperschaften als beherrschende Unternehmer.⁴⁾

1) Wirtz, a.a.O., S.445.

2) Vollnberg, Zur Frage der Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft, Wpg. 1955, S.234.

3) Vollnberg, a.a.O., S.235.

4) Schultze-Schlutius, a.a.O., S.194/5.

Die Wiedereinführung der Organschaft wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses vom Bundestag in dritter Lesung mit Wirkung ab 1.4.1958 angenommen.¹⁾ Danach sind Innenumsätze eines Unternehmens mit den wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch abhängigen Gesellschaften (Organen) wieder umsatzsteuerfrei. Zur Durchführung dieses Beschlusses wird die Bundesregierung an die ehemaligen Besatzungsmächte herantreten.²⁾ Das Änderungsgesetz vermeidet jedoch alles, was als eine Abweichung vom derzeitigen kumulativen Allphasensystem gedeutet werden könnte. Zur Vorbereitung einer USt.-Reform wurde jedoch vom BFM. eine USt.-Denkschrift vorgelegt, welche die verschiedenen möglichen USt.-Systeme im Hinblick auf ihre Wettbewerbswirkungen darstellt. Diese Denkschrift zeigt zwar die Problematik auf, doch ist eine Lösung des Fragenkreises nicht gegeben. Eine Änderung des Systems, wie sie oben vorgeschlagen wurde, hätte bei weitgehender Ausschaltung kumulativer und konzentrationsfördernder Tendenzen den Vorzug, auch die wirtschaftliche Grundlage der Organschaft im USt.-Recht hinfällig zu machen. Der Organschaft würde bei Verwirklichung dieser Pläne nur noch geringe Bedeutung zukommen, und die wettbewerblichen Startbedingungen wären dann uneinflusst von umsatzsteuerlichen Belastungsdifferenzierungen.

c) Umsatz-Zusatzsteuer auf den Hersteller-Einzelhandel und in der Textilindustrie

Unter dem Begriff der Zusatzsteuer versteht man eine Besteuerung von Innenumsätzen mehrstufiger Betriebe, durch welche die Nachteile, die einstufigen Betrieben aus der Kumulativwirkung der USt. entstehen, ausgeglichen werden sollen. Die Zusatzsteuer ist demnach ein Instrument steuerlicher Wettbewerbsbeeinflussung; sie soll die konzentrationsfördernde Wirkung der Allphasensteuer wenigstens teilweise wieder rückgängig machen. Schon im Jahr 1918 wurde aus der Erkenntnis des Hauptmangels der deutschen USt. eine Vorschrift in das UStG aufgenommen, nach der eine allgemeine Besteuerung der Innenlieferungen bei mehrstufigen Unternehmen vorgesehen war. Die Vorschrift erwies sich

1) Artikel 2 des Neunten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 18.10.1957, BStBl. 1957, I S.506/7.

2) Handelsblatt, 12.Jg. Nr.78, vom 8.7.1957.

aber als praktisch nicht durchführbar. Ebenso schlug der in § 14 UStG 1932 niedergelegte Versuch fehl, auf dem Weg über die Phasenpauschalierung einen Ausgleich der unterschiedlichen USt.-Belastung bei ein- und mehrstufigen Unternehmen zu erreichen.¹⁾

Heute haben wir die in § 8 UStG verankerte Ermächtigung für die Bundesregierung "Massnahmen zum Ausgleich der verschiedenen Umsatzsteuerbelastungen der einstufigen und der mehrstufigen Unternehmungen zu treffen." Die Bundesregierung hat von der Ermächtigung Gebrauch gemacht, indem sie eine Besteuerung bei der Verbindung von Herstellung und Einzelhandel gemäss § 58, 58 a und 58 b UStDB anordnete. Durch § 59 UStDB wurde die Zusatzsteuerpflicht für Spinnwebereien festgelegt. Diese zusätzliche steuerliche Belastung bei Vorliegen vertikaler Betriebskonzentration entspricht einem Schutzbedürfnis des vorwiegend einstufigen mittelständischen Gewerbes.

Die ursprüngliche Konzeption der Besteuerung von Innenumsätze des Hersteller-Einzelhandels ging weit über das wünschenswerte Ziel hinaus, indem Unternehmen der Zusatzsteuer unterliegen sollten, die im Wirtschaftsleben nicht als mehrstufig angesehen werden, so insbesondere grössere Handwerksbetriebe. Durch mehrere Änderungen der einschlägigen Bestimmungen wurde schliesslich erreicht, dass sich die Zusatzsteuer auf grössere Betriebe beschränkt, nämlich solche, die im vorangegangenen Kalenderjahr einen Gesamtumsatz von mehr als DM 360.000.--, einen Einzelhandelsumsatz von mehr als DM 36.000.-- und mehr als 20 Arbeitnehmer hatten.²⁾ Ferner wurde ein umfangreicher Katalog von Ausnahmen aufgenommen, und zwar für Wirtschaftszweige, in denen die Verbindung der Herstellung mit dem Einzelhandel als branchenüblich anzusehen ist. Die Innensteuer wird, obwohl sie den Innenumsatz, d.h. den Übergang der Fertigware aus der Herstellung in den Einzelhandel erfassen soll, aus Vereinfachungsgründen als Aussensteuer erhoben. Als Bemessungsgrundlage dient das vereinbarte oder vereinbarte Entgelt. Der Steuersatz beträgt 3 % auf den Einzelhandelspreis. Das entspricht bei einem angenommenen durchschnittlichen Aufschlag von $33 \frac{1}{3}$ % einem Steuersatz der Innensteuer von 4 % auf den Wiederverkaufspreis, wodurch in etwa

1) Plüickebaum-Malitzky, a.a.O., S.847.

2) § 58 b UStDB.

eine wettbewerbliche Angleichung an einstufige Betriebe erreicht ist.¹⁾

Nach § 59 UStDB wird die Lieferung von Garn eines mehrstufigen Unternehmens von der Spinnerei in die Weberei als fingierte Lieferung angesehen. Der Steuersatz beträgt 4 %. Für die Besteuerung kommt nur die Verbindung von Spinnerei und Weberei in einem mehrstufigen Betrieb in Frage, nicht etwa die Verbindung von Spinnerei und Wirkerei oder Strickerei. Die Herstellung von Wirk- und Strickwaren aus selbst hergestelltem Garn wird demnach von der Zusatzsteuer nicht erfasst. Auch bei der Weberei werden Ausnahmen gemacht, nämlich betreffend die Herstellung von Bändern, Filztüchern, wollenen Schlafdecken, Teppichen, Möbelstoffen und Textilriemen.

Nach Plückebaum-Malitzky ist es nicht richtig, die Zusatzbesteuerung der Textilindustrie für sich allein zu betrachten; sie soll vielmehr im Zusammenhang mit den Entlastungsmassnahmen für einstufige Betriebe, wie sie in den §§ 60 und 61 UStDB verankert sind, gesehen werden. Alle diese Massnahmen zusammen stellen eine Art "Textilbesteuerungsausgleich" dar.²⁾ Offenbar bedurften die Wettbewerbsverhältnisse in der Textilindustrie besonders dringend einer Regelung. Sie wurde dann auch in Form der Zusatzsteuer und der steuerlichen Entlastungen für Veredler im Einverständnis mit den zuständigen Vertretern dieser Industrie getroffen. Die Massnahmen insgesamt entbehrten bei ihrer Einführung aller fiskalischen Überlegungen und waren rein wirtschaftspolitisch gedacht. Aus der teils preiserhöhenden und teils preisvermindernden Wirkung der Sonderbesteuerung sollen sich im ganzen für die Textilindustrie keine Mehrbelastungen ergeben.³⁾

Nach § 60 UStDB darf der Textilfabrikant seine USt. um die USt. kürzen, die auf von ihm bezahlte Veredelungswerklöhne entfällt. Dies gilt für die Veredelung von Garnen, Zwirnen, Geweben und sonstigen Textilrohstoffen aller Art, wie sie erschöpfend in § 60 UStDB genannt werden. Die Vergünstigung kann nur in Anspruch genommen werden, soweit einstufige Veredelungsbetriebe mit der Werkleistung beauftragt worden sind, also nicht etwa,

1) Ipsen, Die USt. in der Textilindustrie, DStZ 1952 A, S.333.

2) Plückebaum-Malitzky, a.a.O., S.865.

3) Ipsen, a.a.O., S.330.

wenn der Lieferant gleichzeitig die Veredelung übernommen hat. Beim Lohnveredler ist die Veredelung als sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig. Die USt. wird normalerweise im Werklohn überwältigt und verteuert insofern die Ware, was zu wettbewerblichen Schwierigkeiten der einstufigen Lohnveredler führen kann. Der Ausgleich dieser Mehrbelastung konnte jedoch nicht in einer Zusatzsteuer der mehrstufigen Betriebe gesucht werden, weil der Umfang der Belastung je nach der Gestaltung der Verhältnisse im Einzelfall verschieden ist, sondern es wurde eine der Höhe ihrer Benachteiligung entsprechende Entlastung der einstufigen Unternehmen vorgenommen. Damit ist die Wettbewerbsfähigkeit der einstufigen Veredelungsbetriebe wieder hergestellt.¹⁾

Nach § 61 UStDB haben Eigenveredler für im Inland erworbene oder importierte Textilrohstoffe bei der Weiterlieferung nur den Grosshandelssatz von 1 % für die USt. anzuwenden, obwohl die verschiedenen Veredelungsarten eigentlich über das für Grosshändler steuerlich erlaubte Mass an Be- und Verarbeitung hinausgehen. Diese Bestimmung dient dem Schutz des selbständigen Ausüstungsgrosshandels.

Wenn die Zusatzsteuer in Verbindung mit den steuerlichen Entlastungen bei der Textilindustrie die Wirkung einer wettbewerblichen Angleichung ein- und mehrstufiger Betriebe hat, so ist die Frage einer Ausdehnung dieser Eingriffe auf alle übrigen Wirtschaftszweige zu prüfen. Theoretisch kann also durch eine Besteuerung von Innenumsätzen mehrstufiger Betriebe die Kumulativwirkung der USt. bei mehreren aufeinanderfolgenden einstufigen Betrieben konkurrenzmassig ausgeglichen werden. Wir haben die Kumulativwirkung des deutschen Allphasensystems als einen Hauptmangel dieser USt. erkannt; eine allgemeine Besteuerung von Innenumsätzen mehrstufiger Betriebe würde demnach bedeuten, dass wir diesen Fehler des Systems in Betriebe übertragen, in denen er eigentlich gar nicht auftreten würde. Wir brächten demnach lediglich die Fehlgestaltung des Systems in ein gewisses Gleichgewicht; sicher wäre es besser, den Fehler des Systems zu beseitigen.

Schmölders weist mit Recht darauf hin, wie sehr eine Zusatzsteuer dem dem Umsatzsteuergesetz innewohnenden Grundgedanken

1) Ipsen, a.a.O., S.334.

einer allgemeinen Belastung des Verbrauchs widerspricht. Die USt. ist eine Kostensteuer; sie soll den Verbraucher treffen und nicht die Hersteller oder Händler. Diesem ihrem Wesen "widerspricht demnach grundsätzlich jede Abstufung der Steuerpflicht nach Merkmalen, die nicht die Verbrauchsgüter bzw. Lieferungen und Leistungen als solche, sondern die sie bewirkende Unternehmen betreffen."¹⁾ Eine allgemeine Besteuerung innerbetrieblicher Vorgänge erscheint schon technisch unmöglich, denn sie würde bedeuten, dass bei sämtlichen Produktionsverfahren der Übergang in die verschiedenen Fertigungsstufen definiert und kontrolliert werden müsste. Z.B. beim Übergang von Roheisen in die Stahlherstellung und von Stahl in die Verarbeitungsindustrie erscheint das Problem noch lösbar, in der chemischen Industrie oder bei der Erfindung neuer Verfahren wird jedoch deutlich, wie die Entwicklung ständig in Bewegung ist und eine Abgrenzung kaum erlaubt. Schmölders bringt als Beispiel die Herstellung von Farben aus Teerderivaten, wobei mehr als vierzig selbständige technische Vorgänge aufeinanderfolgen.²⁾ Die steuerliche Erfassung solcher Vorgänge müsste bald an die Grenze ihrer praktischen Möglichkeiten kommen.

Gast und Klein untersuchen neben solchen Einwendungen wirtschaftlicher und steuertechnischer Art auch die rechtliche Seite der Zusatzbesteuerung und kommen zu dem Ergebnis, dass die Zusatzsteuer in ihrer derzeitigen Gestaltung gegen Sinn und Zweck der Ermächtigung des § 8 UStG verstösst, und dass die Rechtsgültigkeit dieser Ermächtigung aus verfassungsrechtlichen Gründen verneint werden muss, was wir hier nicht näher ausführen können.³⁾ Die Bundesregierung hat sich daher entschlossen, die Verfassungsmässigkeit der Zusatzsteuer gerichtlich nachprüfen zu lassen.⁴⁾

Die gegenwärtige Gestaltung der Zusatzsteuer wendet sich nicht gegen horizontale, sondern nur gegen vertikale Besitz- und Betriebskonzentration, und auch hier lässt sie die in allen Branchen vorkommende Mehrstufigkeit ausser Betracht, sondern richtet

-
- 1) Schmölders, Die Zusatzbesteuerung für mehrstufige Betriebe, Köln 1951, S.15.
 - 2) Schmölders, a.a.O., S.27.
 - 3) Gast - Klein, Gutachten über die wirtschaftliche Zweckmässigkeit und die rechtliche Zulässigkeit der Zusatzbesteuerung, Bonn 1952, S.44 - 48.
 - 4) Handelsblatt vom 8.7.1957, 12.Jg., Nr.78.

sich (abgesehen von der Zusatzsteuer auf den Hersteller-Einzelhandel) ausschliesslich gegen die Textilindustrie. In der Textilindustrie wiederum ist es nur die Kombination von Spinnerei und Weberei, welche die Besteuerung auslöst, nicht dagegen die vielen anderen Kombinationsmöglichkeiten wie Spinnwirkerei, Zwirnerei-Weberei, Garnfärberei-Weberei, Weberei-Ausrüstung und Weberei-Konfektion usw. Schmölders nennt die Zusatzsteuer ausserdem ein plumpes und exportfeindliches wirtschaftspolitisches Mittel.

Der Zusatzsteuer als wirtschaftspolitischer Massnahme muss man auch insofern mit Misstrauen begegnen, als die Mehrstufigkeit in Produktion und Absatz sich nicht allein aus umsatzsteuerlichen Gründen entwickelt hat, sondern Ziele der Rationalisierung und Erweiterung leistungsstarker Unternehmen wesentlich mitbestimmend waren. Zusammenfassend charakterisiert Schmölders die Zusatzsteuer wie folgt: "Eine steuerpolitische Zielsetzung mit so eingeschränktem Wirkungsbereich erscheint eher als Willkür denn als Wirtschaftspolitik."¹⁾ Durch eine Reform der deutschen USt., bei der die Beseitigung der Kumulativ- und Konzentrationswirkung anzustreben wäre, könnte auch dieses Problem einer befriedigenden Lösung zugeführt werden, denn es würde dann keiner Korrektur der mittelstandsfeindlichen Wirkung, wie sie das gegenwärtige System kennzeichnet, mehr bedürfen. Bei einem Nettosystem, also einer Belastung lediglich des in der einzelnen Stufe hinzugefügten Wertes, könnte eine Zusatzsteuer in jeder Form, wie sie doch immer einen systemfremden Notbehelf darstellt, ersatzlos entfallen.

Durch Urteil vom 5.3.1958²⁾ hat das Bundesverfassungsgericht die Ermächtigungsvorschriften, auf Grund deren die Bestimmungen über die Zusatzsteuer in die UStDB. aufgenommen wurden, für nichtig erklärt. Als Begründung hierfür wird angeführt, der Gesetzgeber lasse in seiner Ermächtigung den Gesamtgehalt der Begriffe der Ein- und Mehrstufigkeit unklar und nenne keine Unterscheidungsmerkmale. Auch über den Umfang des Ausgleichs und über die Auswahlgesichtspunkte bei der Belastung einzelner Branchen oder Konzentrationsformen sagt der Gesetzgeber nichts Eindeutiges. An die inhaltliche Bestimmtheit einer Ermächtigungsnorm sind strenge Anforderungen zu stellen; es ist rechtlich

1) Schmölders, a.a.O., S.30.

2) NN., Verfassungswidrigkeit der Zusatzumsatzsteuer, B 1958, S.270.

unhaltbar, wenn dem Ordnungsgeber ein zu grosser Spielraum für wirtschaftspolitische oder wettbewerbliche Beeinflussungen verbleibt. Das Urteil bezieht sich lediglich auf den Hersteller-Einzelhandel, es muss also noch geklärt werden, inwieweit die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz bei der Besteuerung mehrstufiger Textilbetriebe gegeben ist. Infolge des Urteils fällt eine wettbewerbliche Korrektur unerwünschter Auswirkungen unserer kumulativen Allphasen-Umsatzsteuer künftig weg. Um so notwendiger und dringlicher erscheint eine alsbaldige grundlegende Reform der USt., bei der solche Sonderformen der Besteuerung mehrstufiger Betriebe nicht mehr erforderlich sind.

d) Umsatzsteuerliche Förderung des Exports

Die umsatzsteuerliche Exportförderung hat den Zweck, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Exporteure auf den Auslandsmärkten zu stützen. Grundlegend ist die Befreiung der Exportumsätze von der USt. gemäss § 4 Ziff.3 UStG, welche aber allein nicht genügt, die umsatzsteuerlichen Preisbestandteile bei den Exportgütern zu eliminieren. Das ist im deutschen USt.-System begründet, welches eine stufenweise Weiterwälzung der USt. im Preis vorsieht. Klösger¹⁾ gibt die durch die Kumulation in den einzelnen Stufen entstandenen Gesamtbelastung an USt. mit mindestens 9 - 10 % des Endverkaufspreises an, wobei den Untersuchungen die Verhältnisse in der Textilindustrie zugrundeliegen. Wenn die Mindestbelastung bei Tuchwebereien 10 % beträgt und der steuerbefreite Exportumsatz mit 4 % zu kürzen ist, so verbleibt aus den Vorstufen immer noch ein Preisbestandteil von mindestens 6 %. Hieraus ist zu ersehen, dass die Vergünstigungen des USt.-Rechts, welche diese Vorbelastung eliminieren sollen, nicht ausreichen, die USt.-Belastung für den Export vollständig zu beseitigen.

Die Ausfuhrhändlervergütung beträgt 4 % (sie beträgt jedoch bei bestimmten Erzeugnissen nur 1/4 % - 3 %, so z.B. bei Getreide und Mühlenerzeugnissen 1,5 %, bei Teigwaren, Fett, Zucker 3 % usw.) vom Einkaufspreis, vom Verkaufspreis, der mit 92 % auf den Einkaufspreis umgerechnet werden muss, demnach 3,68 % (bzw. bei Getreide und Mühlenerzeugnissen 1,38 %, bei Teigwaren, Fett, Zuk-

1) Klösger, a.a.O., S.57.

ker usw. 2,76 %). Nun dient aber die Ausfuhrhändlervergütung "in erster Linie dem Konkurrenzgleich zwischen direkt exportierenden Fabrikanten und Exporthändlern,"¹⁾ so dass die Ausfuhrvergütung allein in Beziehung gesetzt werden muss zu den kumulativ entstandenen umsatzsteuerlichen Preisbestandteilen aus den Vorstufen. Die Ausfuhrvergütung beträgt in Vergütungsstufe IV 3 %, III 2 %, II 1 % und I 1/2 %, also wesentlich weniger als die oben angegebene kumulative Mindestbelastung aus den Vorstufen in Höhe von 6 %. Nach dem Neunten Gesetz zur Änderung des UStG besteht jedoch die Möglichkeit, den Unternehmern auf Antrag einen Betrag bis zur Höhe der Steuer zu vergüten, die durchschnittlich auf diesen Gegenständen lastet, "soweit sie nicht schon durch Ausfuhrhändlervergütung abgegolten wird."²⁾ Die Bundesregierung hat hier offenbar vor, für Gruppen von Gegenständen Durchschnittssätze zu bestimmen, und so den Versuch einer völligen Beseitigung umsatzsteuerlicher Vorbelastung exportierter Güter zu machen. Solange die Durchführungsbestimmungen hierzu nicht ergangen sind, kann nicht gesagt werden, inwieweit dieses Ziel erreicht wird und welche Güter von dieser Neuregelung betroffen sind.

Wollte man die völlige Entlastung erreichen, so wäre es notwendig, für den gesamten Katalog der ausgeführten Güter individuelle Vergütungssätze zu errechnen, gestaffelt je nach der Höhe der umsatzsteuerlichen Vorbelastung. Insbesondere beim Wettbewerb mit Ländern, welche, wie z.B. Frankreich, ein umsatzsteuerliches System haben, das diese kumulativwirkung nicht oder nur mit niedrigeren Sätzen kennt, sondern nur jeweils den in der einzelnen Produktionsstufe hinzugefügten Wert erfasst (Nettoverfahren), macht sich für deutsche Exporteure der Nachteil der unvollkommenen Entlastung von der USt. stark bemerkbar. In Ländern mit Nettoumsatzsteuern ist es einfach, eine völlige Entlastung des Exports von der Umsatzbesteuerung zu erreichen.³⁾

In der Montanunion machen sich vor allem die Unterschiede zwischen dem deutschen und dem französischen Umsatzsteuersystem bemerkbar. Während Frankreich eine Produktionssteuer mit einem

1) Schulze-Brachmann, a.a.O., S.9.

2) Eckhardt, Das Neunte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, BB. 1957, Nr.20, S.685.

3) Pfeil, Die Steuerreform als internationales Problem, Berlin 1955, S.155.

Normalsatz von 16,85 % hat, die in den Preisen nicht kumulativ wirkt, da sie jeweils in Höhe der Vorbelastung abgezogen werden darf, ist in Deutschland das umsatzsteuerliche Vergütungsverfahren nicht ausreichend zur völligen Beseitigung der Kumulation. Die "taxe sur les transactions," welche in Frankreich neben der Produktionssteuer bis 1955 bestand, war zwar auch kumulativ, aber die Exportumsätze waren von ihr befreit, und die Kumulation blieb in der Wirkung gering, da diese Steuer nur einen Satz von 1 % hatte.¹⁾ Bei den Steuergesprächen in der Montanunion stand hinsichtlich der USt. vor allem zur Debatte, ob es bei dem bisherigen System bleiben solle mit Befreiung der Ausfuhr, Ausgleichsbelastung der Einfuhr und Exportförderungsmassnahmen, also einer Ausrichtung der USt.-Belastung nach dem Bestimmungsland, oder ob ein System eingeführt werden solle, bei welchem ausschliesslich die im Ursprungsland geltenden Umsatzsteuern zur Anwendung kommen.

Der Tinbergen-Ausschuss, der sich auf Grund des Beschlusses der Hohen Behörde vom 5.3.1953 mit dieser Frage befasste, kam zu dem Ergebnis, man könne innerhalb der Montanunionländer keine Sonderbestimmungen einführen, sondern müsse das alte System mit Rücksicht auf die Handelspartner, die nicht Mitgliedsländer seien und mit Rücksicht auf die Märkte anderer Erzeugnisse, für die noch kein gemeinsamer Markt bestehe, beibehalten.²⁾ Die deutschen Vertreter bei der Hohen Behörde haben sich also mit ihrem Wunsch einer Abschaffung der Ausfuhrvergünstigungen und der Ausgleichssteuern für Kohle und Stahl nicht durchsetzen können.

Da die Bundesregierung gegen die Ergebnisse des Tinbergenberichts Einwendungen erhob, wurde im Juli 1953 erneut ein Ausschuss eingesetzt, der unter der Leitung von Albert Coppé mehrere damit im Zusammenhang stehende Fragen, insbesondere aber den Einfluss der unterschiedlichen Steuersysteme auf die Wettbewerbsfähigkeit im grenzüberschreitenden Verkehr, prüfen sollte. In seinem im Frühjahr 1955 erstatteten Gutachten weist der Ausschuss vor allem auf die ausgleichende Wirkung der Wechselkurse hin, welche bei freier marktmässiger Bildung Unterschiede in den

1) Schubert, Die steuerliche Belastung des Eisen- und Stahl-exports in den Hauptwettbewerbsländern, Köln 1951, S.9.

2) Potthoff, a.a.O., S.100/101.

Steuersystemen beseitigen können. Das bezieht sich jedoch nur auf die durchschnittliche Steuerbelastung; wenn jedoch einzelne Industrien wesentlich stärker oder schwächer belastet sind als dem Durchschnitt der Steuerbelastung der betreffenden Volkswirtschaft entspricht, so können wettbewerbliche Verzerrungen entstehen. Um Wettbewerbsverfälschungen festzustellen, muss man deshalb die relative Belastung im Verhältnis zur Gesamtwirtschaft bei den Aussenhandelspartnern für die in Frage stehende Industrie untersuchen, weil solche Unterschiede vom Automatismus der Wechselkurse nicht ausgeglichen werden.

Das Mass solcher Verfälschungen ist schwer feststellbar. "Nicht alle Produkte oder Dienstleistungen gehen in den internationalen Handel ein, und wieweit diese Zweige der wirtschaftlichen Aktivität einen Einfluss auf den Wechselkurs ausüben, ist ein kompliziertes Problem."¹⁾ Nun ist aber gerade bei der kumulativ wirkenden deutschen USt., wie die Untersuchungen von Schubert und Klösger gezeigt haben, die Belastung der einzelnen Wirtschaftszweige im Vergleich zur Gesamtbelastung oft sehr verschieden, so dass gerade hier wettbewerbliche Verzerrungen im gemeinsamen Markt angenommen werden können. Im übrigen ist die Voraussetzung der Harmonisierung der Steuersysteme durch die Wechselkurse noch eine theoretische, so lange die Konvertibilität der Währungen nicht besteht. Die Schaffung konvertibler Währungen allein hält Regul allerdings auch nicht für ausreichend, sondern es wird "mit der fortschreitenden Entwicklung der Integration eine allmähliche Anpassung der Systeme unvermeidbar sein."²⁾ Wenn man auch eine Angleichung der gesamten steuerlichen Systeme in den Mitgliedsländern nicht bejaht, so wird man doch hinsichtlich der USt. mit Rücksicht auf ihre besonders intensive wettbewerbliche Wirkung eine Ausnahme machen müssen. Ihre allmähliche gegenseitige Anpassung im Zug einer längeren Entwicklung ist deshalb grundlegend für die Konkurrenzsituation in der Montanunion wie in jedem gemeinsamen Markt.

e) Ausgleichsteuer zur wettbewerblichen Angleichung der Importe

Nach § 1 des UStG unterliegt der USt. auch die Einfuhr von

-
- 1) Regul, Wirtschaftsintegration und Steuersysteme, Finanzarchiv NF., Bd.16, Tübingen 1955/56, S.324.
2) Regul, a.a.O., S.330.

Gegenständen in das Inland in Form einer Ausgleichsteuer. Die Ausgleichsteuer ist entsprechend ihrer Erhebung durch die Zollämter Verbrauchsteuer im Sinn der AO, ihrem eigentlichen Wesen nach als Teil der USt. ist sie jedoch als Verkehrssteuer anzusehen. Steuerbefreit ist nach § 4 Ziff. 1 UStG die "Einfuhr von Roh- und Hilfsstoffen, die für die deutsche Erzeugung erforderlich sind und im Inland nicht oder in nicht ausreichender Menge erzeugt werden" (Freiliste 1). Die Ausgleichsteuer wird nach dem Wert des eingeführten Gegenstands bemessen. Massgebend sind die Vorschriften über die Wertverzollung, auch sofern eingeführte Gegenstände nicht dem Wertzoll unterliegen. Dem Wert ist gemäss § 6 UStG der auf den Gegenstand entfallende Betrag an Zoll und Verbrauchsteuer (ausschliesslich der Ausgleichsteuer) hinzuzurechnen, wodurch auch in diesem Fall Steuer von der Steuer erhoben wird, also eine Lawinen- oder Kaskadenwirkung eintritt.¹⁾

Die Steuersätze sind genau so abgestuft wie bei der USt.; sie erhöhen sich jedoch für die Einfuhr von Naturerzeugnissen, Nahrungs- und Genussmitteln, sowie von Halbwaren und Fertigwaren nach näherer Bestimmung der Bundesregierung auf 6 % (§ 7 Abs.4 UStG).²⁾

Die Ausgleichsteuer dient der wettbewerblichen Angleichung des Preisniveaus der Importe an die deutschen Erzeugnisse, weil diese mit der kumulativen USt. belastet an den Markt kommen; sie wurde jedoch erst angesichts der starken Erhöhung der Sätze ab 1932 eingeführt. Eine völlige Gleichstellung gegenüber der Vorbelastung mit USt. in Deutschland war nicht zu erreichen, weil die Vorbelastung für jedes Wirtschaftsgut verschieden ist und nur schwer festgestellt werden kann. Ein Katalog der importierten Güter und eine Differenzierung der Ausgleichsteuersätze hätte auch eine zu starke verwaltungsmässige Erschwerung bedeutet. Bei den Steuersätzen musste also von Durchschnittswerten ausgegangen werden. Diese mussten, da die meisten Handelsverträge eine höhere Besteuerung der Importe gegenüber den inländischen Waren verbietet, an der unteren Grenze der durch Kumulation entstandenen Ge-

1) Weber-Bannenberg, a.a.O., S.33/34.

2) Nach dem 3. Gesetz zur Änderung des UStG vom 23.5.1953 (BStBl. I, S.176) konnten befristet bis zum 30.6.1954 für Halbwaren und Fertigwaren bis zu 12 % Ausgleichsteuer erhoben werden. Diese Änderung sollte die konkurrenzmassigen Spannungen bei der am 1.5.1953 erfolgten Eröffnung des gemeinsamen Marktes für Stahl vermindern.

samtbelastung der verschiedenen Güter liegen.¹⁾ Da diese kumulative Gesamtbelastung im Durchschnitt aller Waren sicher mehr als 10 % beträgt, kann man sagen, dass die Angleichung der importierten Waren an das inländische Kostenniveau nur sehr unvollkommen gelungen ist. Bei einem Vergleich darf man jedoch nicht vergessen, dass die importierte Ware neben den Ausgleichsteuern auch noch von den Zöllen belastet ist, wodurch zusätzlich noch eine gewisse Ausgleichswirkung hervorgerufen wird. Bei einer Änderung des USt.-Systems in Richtung auf eine Wertschöpfungssteuer wäre es möglich, die Gesamtbelastung jedes Gutes exakt festzulegen, und es bestünden insofern auch keine Schwierigkeiten, eine genaue Angleichung der importierten Güter an diese Vorbelastung zu erreichen, ohne dass hierfür ein umfangreicher Katalog aufgestellt werden müsste. Im Interesse einer ausgeglichenen Wettbewerbssituation auf dem Inlandmarkt ist eine solche Angleichung der wettbewerblichen Startbedingungen auf Grund eines verbesserten Umsatzsteuersystems wünschenswert.

f) Beförderungsteuer und Kraftfahrzeugsteuer - Wettbewerb der Transportwirtschaft

Beide Steuern werden als Verkehrsteuern in die Steuersystematik eingeordnet, obwohl man bei der Kraftfahrzeugsteuer keine eindeutigen Merkmale hierfür finden kann. Da man den technischen Begriff des Verkehrs nicht mit dem Begriff des wirtschaftlichen Verkehrs im Sinn einer Wertübertragung gleichsetzen kann, wäre es besser, die Kraftfahrzeugsteuer als eine Aufwandsteuer zu betrachten; bei der Verwendung von Kraftfahrzeugen in Gewerbebetrieben kann sie den Charakter einer Gewerbesteuer annehmen.²⁾ Für beide Steuern ist eine Zweckbindung der Mittel vorgesehen; das Aufkommen wird jeweils in einer bestimmten Höhe zum Strassenbau und für Investitionen bei der Bundesbahn verwendet. Insofern liegen Zwecksteuern vor. Jedoch ist auch die Grenze zu den Beiträgen nicht eindeutig zu ziehen. Beiträge sind nach Terhalle

* einseitig festgesetzte und ohne Rücksicht auf die indivi-

-
- 1) Hübschmann, Die Entwicklung der USt. in Deutschland, Finanzrundschau 1954, S.536.
 - 2) Lampe, Zur Problematik der Kraftfahrzeugbesteuerung, Finanzarchiv Bd.47, Tübingen 1930, S.14.

duelle Inanspruchnahme oder Erwünschtheit der zu finanzierenden Veranstaltung geforderte Geldleistungen solcher Gruppen von Personen oder Institutionen, welche wirklich oder vermeintlich aus diesen Veranstaltungen einen wirtschaftlichen Vorteil haben."1)

Auf die Benutzung der öffentlichen Strassen als Verkehrswege trifft dies ohne Zweifel zu. Zeller meint daher, die Fiskal-lasten des Motorfahrzeugverkehrs hätten materiell den Charakter von Beiträgen und formell den Charakter von Aufwandsteuern.²⁾

Beide Gesetze (und ausserdem die Mineralölsteuer, auf die noch zurückzukommen ist) wurden im Verkehrsfinanzgesetz 1955 erheblich geändert.³⁾ Der Zweck der Änderung war es, zur Ordnung des Verkehrs auf der Strasse im Hinblick auf die ständig wachsende Zahl der Verkehrsteilnehmer beizutragen, ferner zum Bau neuer und zur Instandhaltung vorhandener öffentlicher Strassen zusätzliche Einnahmequellen zu erschliessen, und schliesslich eine möglichst grosse Angleichung der Wettbewerbsbedingungen zwischen Schiene und Strasse herbeizuführen.⁴⁾

Der Beförderungsteuer unterliegt die Beförderung von Personen und Gütern im Schienenbahnverkehr und im Kraftfahrzeugverkehr. Der Güterverkehr in der sogenannten Nahzone (bis 50 km Entfernung vom Standort des Kraftfahrzeugs) unterliegt jedoch nicht der Beförderungsteuer, sondern der USt., soweit er erwerbswirtschaftlich ist. Der Werkverkehr in der Nahzone ist völlig steuerfrei. Umsätze, welche der Beförderungsteuer unterliegen, sind nach § 4 Ziff.8 UStG von der USt. befreit, damit keine Doppelbelastung eintritt. Da der gewerbliche Güternahverkehr bei der USt. höchstens einem Satz von 4 % unterliegen kann und keine Kumulation der Belastungswirkungen erfolgt, war es notwendig, auch im Schienenbahnverkehr in der Nahzone den Beförderungsteuersatz nicht höher festzusetzen, damit die Wettbewerbsfähigkeit vor allem der Bundesbahn gewahrt bleibt.

Während früher bei der Güterbeförderung im Schienenbahnverkehr ohne Rücksicht auf die Entfernung ein Steuersatz von 7 % anzuwenden war, "ist im Verkehrsfinanzgesetz bestimmt worden, dass

1) Terhalle, a.a.O., S.120/1.

2) Zeller, Die fiskalische Belastung des Motorfahrzeugverkehrs, Winterthur 1954, S.30.

3) Verkehrsfinanzgesetz 1955, BStBl. 1955 I, S.155.

4) Klein, Die Änderungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes durch das Verkehrsfinanzgesetz 1955, DStZ A 1955, S.129.

die Beförderungsteuer im Schienenbahnverkehr nur 4 % des Beförderungspreises betragen soll, wenn die Beförderungsstrecke nicht länger als 49 km ist."¹⁾

Ursprünglich war im Regierungsentwurf vorgesehen, diesen Ausgleich der Wettbewerbsbedingungen zwischen dem Kraftverkehr und den Eisenbahnen durch Wiedereinführung der Beförderungsteuerpflicht in der Nahzone für Kraftfahrzeuge herzustellen. Dieser Absicht wurde von Seiten der Wirtschaft mit Recht entgegengehalten, dass in der Nahzone das Kraftfahrzeug bei der Güterbeförderung nur sehr wenig im Wettbewerb zu Schienenfahrzeugen stehe. Es handle sich bei der Güterbeförderung in der Nahzone durch Kraftfahrzeuge einerseits um Zubringerdienste zur Schiene und andererseits um Beförderungen, die für die Schiene überhaupt nicht in Frage kämen. Im übrigen seien Verteuerungen der Transportleistungen in der Nahverkehrszone wirtschaftlich unerwünscht. Diesen Argumenten konnte sich der Gesetzgeber nicht verschließen und führte daher die Angleichung nicht bei den Kraftfahrzeugen im Sinn einer Mehrbelastung, sondern bei den Schienenfahrzeugen als eine Entlastung durch.²⁾ Die unterschiedliche Belastung des Nah- und Fernverkehrs bleibt jedoch bestehen.

Auch die unentgeltliche Beförderung von Personen im Kraftverkehr ist steuerpflichtig. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass gegenwärtig etwa 10 % aller Omnibusse in Händen von Unternehmern sind, welche die Personenbeförderung nicht gewerbsmäßig betreiben. Die unentgeltliche Personenbeförderung stellt für die Bundesbahn und für die gewerblichen Omnibusunternehmer eine erhebliche Konkurrenz dar und unterliegt daher, soweit die Personenbeförderung im Interesse des Unternehmens liegt, der Beförderungsteuer; befreit ist jedoch die Beförderung der eigenen Arbeitnehmer von und zur Arbeitsstätte.³⁾ Bemessungsgrundlage der Beförderungsteuer im sogenannten nichtöffentlichen Verkehr ist der Preis, "der unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen im öffentlichen Güterverkehr gezahlt wird."⁴⁾ Das gilt auch für die unentgeltliche Beförderung von Gütern. Insofern besteht also wettbewerblich betrachtet Gleichheit der Bemessungsgrundlagen

1) Haase, Das Verkehrsfinanzgesetz 1955, BB 1955, S.328.

2) Klein, Die Änderungen des BefStG durch das Verkehrsfinanzgesetz 1955 DStZ A 1955, S.160.

3) Klein, a.a.O., S.158.

4) § 6 BefStG.

beim gewerblichen Güterverkehr und beim Werkfernverkehr.

Trotzdem ist der Werkfernverkehr wesentlich höher belastet. Während der genehmigte gewerbliche Güterkraftverkehr 7 % BefSt. vom Beförderungspreis bezahlen muss, richtet sich die Steuer beim Werkfernverkehr nach der Zahl der gefahrenen Kilometer und dem Gewicht der beförderten Ladung. Ab 1.4.1958 beträgt die BefSt. 5 Dpfg. je Tonnenkilometer. Der Werkverkehr, der im Wettbewerb sowohl zu den Schienenbahnen als auch zu den gewerblichen Kraftverkehrs-Transportunternehmen steht, hat offenbar bei der Gesetzgebung keine Fürsprecher gefunden. Nach der amtlichen Begründung beruhen die erhöhten Steuersätze im Werkfernverkehr auf verkehrspolitischen Überlegungen: die starke Zunahme des Werkfernverkehrs führe zu einer besonders starken Belastung der Landstrassen und trage zu ihrer Abnutzung ganz wesentlich bei.¹⁾

Demgegenüber halten wir die hohen Steuersätze auf den Werkfernverkehr für eine durch keinerlei wirtschaftliche Einsicht veranlasste, ungerechtfertigte Massnahme einer steuerlichen Wettbewerbsdifferenzierung, denn der Werkverkehr nützt die Strassen nicht mehr ab als der gewerbliche Güterkraftverkehr; man wird auch nicht sagen können, sie diene dem Ausgleich der Steuerfreiheit des Werknahverkehrs, denn diese Überlegung kann höchstens fiskalischer Natur, nicht jedoch als wirtschaftspolitische Gestaltung gedacht sein. In Wirklichkeit soll veranlasst durch diese Mehrbelastung ein Teil der Güterbeförderung wieder auf die Bundesbahn zurückverlagert werden, nachdem gewisse Steuerbegünstigungen eine unerwünschte Ausdehnung des Werkverkehrs gebracht haben. Die Mehrbelastung des Werkfernverkehrs stellt also nichts anderes als die Korrektur einer durch Steuerbegünstigung entstandenen Situation dar; die Bundesbahn fühlt sich wettbewerbsmässig von den durch steuerliche Selbstfinanzierung geschaffenen Werkverkehrsmitteln bedrängt, so dass sie mit Erfolg eine - wiederum steuerliche - Beeinflussung dieser Lage gefordert hat. Die gewerblichen Transportunternehmer hoffen ebenfalls, von dieser Massnahme zu profitieren. Dass für den Werkfernverkehr zur Milderung der Steuerbelastung bei bestimmten Nahrungsmitteln, gebrauchtem Packmaterial und im Zonenrandgebiet gewisse Ermässigungen bestehen, ändert nichts an der grundsätzlichen Problematik.

1) Klein, a.a.O., S.170.

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt nach § 1 KrStG das Halten eines Kraftfahrzeugs zum Verkehr auf öffentlichen Strassen. Das Verkehrsfinanzgesetz 1955 brachte eine Ermässigung der Steuer für Personenkraftwagen um 20 % und eine höhere Belastung der schweren Lastkraftwagen. Die Begünstigung von Lkw. mit einem Gewicht von mehr als 2 400 kg, die aus wehrwirtschaftlichen Gründen im Jahr 1935 eingeführt worden war, wurde aufgehoben. Als Bemessungsgrundlage dient bei Zwei- und Dreiradfahrzeugen sowie bei Personenkraftwagen der Hubraum, bei allen anderen Fahrzeugen, nämlich Lastkraftwagen, Omnibussen, Schleppern, usw. das Gewicht. Während früher daneben auch noch die Bremsleistung als Bemessungsgrundlage dienen konnte, ist dies jetzt nicht mehr der Fall. Auch ist die Besteuerung nach Gewicht vom Eigengewicht zum höchstzulässigen Gesamtgewicht übergegangen (Eigengewicht + mögliche Nutzlast), wodurch eine Besserstellung der Lieferwagen und eine erhöhte Belastung der schweren Lastwagen erfolgt. Zwar ist für die Abnutzung der Strasse das Gesamtgewicht und nicht das Eigengewicht massgebend; ob der Übergang auf das Gesamtgewicht als Bemessungsgrundlage der steuerlichen Gerechtigkeit entspricht, wie Haase meint, mag jedoch bezweifelt werden.¹⁾ Wir finden, dass durch diese Massnahme der Werkverkehr benachteiligt ist, weil er naturgemäss nicht so sehr auf völlige Auslastung des zulässigen Gesamtgewichts eingestellt ist wie die gewerblichen Transportunternehmen. Leerfahrten werden sich nie vermeiden lassen und insbesondere Anhänger sind selten voll ausgelastet. Der gewerbliche Güterkraftverkehr, der exakt kalkulieren muss, wird hier dem Werkverkehr überlegen sein.²⁾

Auch die Frage, ob bei der Besteuerung der Personenkraftwagen vom Hubraum zum Eigengewicht als Bemessungsgrundlage übergegangen werden soll, ist von besonderer wettbewerbspolitischer Bedeutung. Zwar steht die Hubraum- oder Motorleistungsbesteuerung nicht in direktem Zusammenhang mit der Kostenverursachung, d.h. mit dem Grad der Strassenabnutzung und ist insofern ungerecht, aber ein Übergang zur Besteuerung nach dem Gewicht ist bis jetzt deshalb gescheitert, weil vor allem die amerikanische Konkurrenz eine leichtere Bauart mit langsam laufenden grossvolumigen Moto-

1) Haase, a.a.O., S.326.

2) Klenk, Die fiskalische Belastung des Kraftverkehrs und die Strassenkosten, Mannheim 1954, S.35/36.

ren bevorzugte. Die Konkurrenzsituation bezüglich des Autoabsatzes auf dem deutschen Markt wäre demnach bei einer Kfz.-Steuer nach dem Gewicht der Personenwagen zugunsten der amerikanischen Hersteller beeinflusst worden. Entsprechend der Besteuerung hat sich in Deutschland ein kleinerer Fahrzeugtyp mit hochtourigen Motoren durchgesetzt.

Die Besteuerung nach dem Hubraum geht noch von dem Gedanken einer Luxussteuer aus, der jedoch heute keine Berechtigung mehr hat, weil das Auto längst ein unentbehrliches erwerbswirtschaftliches Investitionsgut geworden ist. Klenk hält die Zeit jetzt für gekommen, auch bei Personenwagen zur Besteuerung nach dem Eigengewicht überzugehen.¹⁾ Bei der Besteuerung der Lastkraftwagen wirkte sich die Verwendung des Eigengewichts als Bemessungsgrundlage positiv aus, denn sie verursachte das Bemühen der Konstrukteure um ein günstiges Verhältnis von Eigengewicht und Nutzlast; der Übergang zum Gesamtgewicht als Bemessungsgrundlage ist wie gesagt wegen der Wettbewerbsfähigkeit des Werkverkehrs bedenklich. Die Steuerbefreiung von Obussen soll die Entwicklung des Nahverkehrs in Städten beeinflussen; Obusse sind nicht an Schienen gebunden und daher beweglicher als Strassenbahnen. Die übrigen Steuerbefreiungen von der Kfz.-Steuer haben keinen wettbewerblichen Einschlag, Die Kraftfahrzeugsteuer muss demnach als zusätzliche Belastung des Kraftverkehrs angesehen werden, welcher die Schienenfahrzeuge nicht unterliegen. Inwieweit dies eine wettbewerbliche Gleichstellung der Startbedingungen bedeuten kann, soll anschliessend untersucht werden.

Betrachtet man die Motive einer Besteuerung des Kraftverkehrs, so zeigt sich eine Kombination fiskalischer und verkehrswirtschaftlicher Art. Dabei hat die verkehrswissenschaftliche Betrachtung der Zusammenhänge ebenso grosse Bedeutung wie die finanzwirtschaftliche. Der Kraftwagentransport hat gegenüber dem Schienentransport wettbewerbsmässige Vorteile verschiedener Art. Am meisten ins Gewicht fällt die starke Beweglichkeit, die Möglichkeit, ein Ziel direkt anzusteuern, also Kosten des Umladens und Zeit zu sparen. Ein weiterer wettbewerblicher Vorsprung, der nicht natürlich gegeben ist, würde darin zu sehen sein, wenn die Eigenwirtschaftlichkeit des Motorfahrzeugverkehrs nicht gewähr-

1) Klenk, a.a.O., S.29/30.

leistet wäre, ihm also nicht die Kosten seiner Fahrbahn- der Strasse - belastet würden.

Da die Eisenbahn die Kosten ihrer Fahrbahn selbst zu tragen hat, bestünde in dieser Hinsicht eine ungerechtfertigte wettbewerbliche Besserstellung des Kraftverkehrs.¹⁾ Die Forderung nach Eigenwirtschaftlichkeit des Kraftverkehrs hat sich aus diesem Grund zu einem verkehrs- und finanzwissenschaftlichen Postulat entwickelt. Daneben sind als Motive für die Kraftfahrzeugbesteuerung das Luxusargument und das Argument der erhöhten Leistungsfähigkeit im allgemeinen ganz zurückgetreten; lediglich das Konkurrenzschutzargument spielt auch heute noch eine gewisse Rolle. Lampe unterscheidet bei der Begründung der Kraftfahrzeugsteuer zwischen dem Konkurrenzausgleichs- und dem Konkurrenzschutzargument.²⁾ Er lehnt jedoch beide als für diesen Zweck ungeeignet ab. Gegen das Konkurrenzausgleichsargument, wonach den Automobilisten durch die Kfz.-Steuer und die Beförderungsteuer die Kosten der Strasse auferlegt werden sollen, wendet Lampe ein, der Wettbewerbsebegriff, wie ihn L. von Mises definiert habe, beinhalte nicht die Voraussetzung gleicher Startbedingungen. In diesem Punkt können wir Lampe nicht folgen, denn die Konkurrenz wird bei einer Gleichheit der Startbedingungen einen ungestörteren Verlauf nehmen und weniger bedroht sein von der Entwicklung zu einseitigen Machtgebilden. Wir kommen daher im Gegensatz zu Lampe zu einer Bejahung der Forderung nach dem Belastungsausgleich zwischen Schiene und Strasse durch Steuern.

Schwierig zu beantworten ist jedoch die Frage, in welcher Höhe die Strassenkosten den Automobilisten zu belasten sind, denn die Strassen werden auch von anderen Verkehrsteilnehmern benutzt und leiden nicht nur unter der Benutzung, sondern ebenso sehr unter den Witterungseinflüssen. Klenk kommt im Anschluss an eine wissenschaftliche Untersuchung dieses Problems für die Schweizer Verhältnisse von Ruckli, in der der Anteil der kraftfahrzeugbedingten Abnutzung der Strasse auf durchschnittlich rund 45 % geschätzt wird, zu einer für Deutschland geltenden Belastung des Kraftverkehrs mit 60 % der Strassenkosten.³⁾ Angesichts der geringen Abnutzung der Strassen durch die Fussgänger

1) Zeller, a.a.O., S.5.

2) Lampe, a.a.O., S.48.

3) Klenk, a.a.O., S.127.

erscheint diese Zahl noch ziemlich niedrig; sie könnte trotzdem vielleicht mit Rücksicht auf das Interesse, welches auch die Grundstückseigentümer an den Strassen haben, als eine zutreffende Schätzung angesehen werden.

Das Konkurrenzschutzargument geht demgegenüber von den gemeinwirtschaftlichen Aufgaben des Schienenverkehrs aus. Die Sonderaufgaben der Eisenbahn bestehen in der Gewährung niedriger Sozialtarife in besonderen Fällen (Arbeiter, Schüler, usw.), im Bau von unrentablen Strecken aus volkswirtschaftlichen und evtl. strategischen Gründen, in der im öffentlichen Interesse liegenden u.U. unrentablen Fahrplangestaltung im Personenverkehr usw. Ferner besteht die Verpflichtung, gleiche Leistungen zu gleichen Bedingungen abzugeben, und Leistungen auch dann abzugeben, wenn sie keinen Gewinn versprechen. Unter allen diesen hemmenden Voraussetzungen erfülle die Bahn, so wird argumentiert, ihre gemeinwirtschaftliche Aufgabe, und sie bedürfe daher des Konkurrenzschutzes.¹⁾ Dieses Verlangen fällt zusammen mit der Annahme, die Verkehrswirtschaft sei der übrigen Wirtschaft ebenso wie das Geld- und Kreditwesen gleichsam vorgelagert, die Grundsätze des Wettbewerbs hätten daher für sie keine Geltung. Die Verkehrswirtschaft bilde vielmehr eine Einheit, in der der gemeinwirtschaftliche Gesichtspunkt dominiere.²⁾ Eine solche Einheit halten wir nicht für gegeben, sondern die wettbewerblichen Grundsätze einer freien Preisbildung erscheinen uns auf die Kraftverkehrswirtschaft durchaus anwendbar. Würde man die Einheit der Verkehrswirtschaft annehmen, so käme man zu dem Ergebnis eines einseitigen Ausgleichs zwischen Kraftverkehr und Schienenverkehr, d.h. der Kraftverkehr müsste zusätzlich belastet werden mit den durch die gemeinwirtschaftlichen Aufgaben der Eisenbahn entstandenen Defiziten.

Eine Belastung dieser Art ist ungerecht, da die sozialen und gemeinwirtschaftlichen Aufgaben der Bahn ein Anliegen der gesamten Volkswirtschaft darstellen. Man kann fordern, dass die Gesamtheit aller Steuerzahler diese Mindererlöse übernimmt. Ein Ausgleich innerhalb der Verkehrswirtschaft müsste gesamtwirtschaftlich betrachtet zu einer Minderung ihrer Produktivität führen.

1) Zeller, a.a.O., S.11.

2) Kloten, Verkehrsreform und Tarifreform, ORDO-Jahrbuch, Düsseldorf und München 1956, S.198.

Der Kampf zwischen Schiene und Strasse geht vor allem um die bei der Bahn hoch tarifierten wertvolleren Güter, die zum Ausgleich der aus dem Massengüterverkehr herrührenden Verluste dienen sollen. Von der sich aus der Anwendung des Konkurrenzschutzarguments ergebenden Mehrbelastung dürften demnach nur diejenigen Kraftverkehrsunternehmer getroffen werden, die tatsächlich im Wettbewerb mit der Schiene einen solchen Ausgleich verhindern, indem sie diese Beförderungsarten an sich ziehen. Die Kraftfahrzeugsteuer müsste gerade diese Transporte so viel verteuern, dass sie zwangsläufig wieder der Schiene zufließen. "Das Mass der Steuer müsste also von Fall zu Fall festgesetzt und mit weiterem Fortschreiten der Wirtschaftlichkeit des Automobilverkehrs nach Bedarf erhöht werden. Dem fundamentalen Prinzip der Steuerbestimmtheit könnte in keiner Weise entsprochen werden."¹⁾ Mit dieser mehr steuertechnischen Begründung lehnt Lampe mit Recht die Anwendung des Konkurrenzschutzarguments ab. Der wettbewerbliche Vorsprung des Kraftverkehrs ist also im Sinn eines richtig verstandenen Konkurrenzgleichs nur insoweit zu beseitigen, als er aus nicht voll angelasteten Strassenkosten entstanden und demnach mit allgemeinen Steuermitteln finanziert worden ist.

Dadurch wird erreicht, dass der Eisenbahn diejenigen Transporte zurückgegeben werden, die sie nur wegen der teilweise unentgeltlichen Strassenbenutzung durch Kraftfahrzeuge verloren hat. Die günstige Entwicklung des Kraftverkehrs ist jedoch auch bei völliger Eigenwirtschaftlichkeit nicht mehr aufzuhalten. Zeller bemerkt zu der Kostengestaltung im Kraftverkehr, sie nehme bei einer zunehmenden Verkehrsdichte für den einzelnen Kraftwagen einen günstigen Verlauf; die Strassenkosten steigen nämlich bei wachsender Zahl der Verkehrsteilnehmer nicht proportional, vielmehr sinkt der vom einzelnen Fahrzeug zu tragende Anteil allmählich ab.²⁾

Die Bundesbahn wird sich angesichts der zu erwartenden positiven Entwicklung des Güterkraftverkehrs nach Wegen zur Erhaltung ihrer Wettbewerbsfähigkeit umsehen müssen, die nicht steuerlicher Art sind. Würde man ihr nämlich zugestehen, dass die Be-

1) Lampe, a.a.O., S.64.

2) Zeller, a.a.O., S.60.

steuerung der Kraftfahrzeuge über eine Angleichung der Startbedingungen durch Eigenwirtschaftlichkeit hinausgehe, so würde das die Wettbewerbslage "zugunsten der Eisenbahn beeinflussen, also den Schienenverkehr privilegieren, wodurch ganz ähnliche gesamtwirtschaftliche Wirkungen hervorgerufen werden müssten wie bei der Bevorzugung des Automobils."¹⁾ Zum Ausgleich des der Eisenbahn aus ihren gemeinwirtschaftlichen Aufgaben entstehenden Mehraufwandes, der ihre Konkurrenzfähigkeit negativ beeinflusst, wäre zunächst einmal an eine umfassende Rationalisierung und Sanierung, sowie an eine bessere Kollaboration mit dem Kraftfahrzeug zu denken. Darüber hinaus hat Kloten überzeugend nachgewiesen, wie gross auch bei der Bundesbahn noch die Möglichkeiten einer besseren Preisgestaltung nach der Kostenverursachung durch eine geeignete Tarifreform sind.²⁾

Auch im Verkehr ist der Preis als wettbewerbliches Instrument wirksam, und vor allem ist er der viel plumper wirkenden steuerlichen Beeinflussung bei weitem vorzuziehen. Inwieweit hier konkurrenzwirtschaftliche Einschränkungen gemacht werden müssen, kann im einzelnen nicht untersucht werden. Entscheidend ist lediglich, dass sich auch im Verkehr wie in allen anderen Wirtschaftszweigen auf Grund der Preisbildung eine zweckmässige Arbeitsteilung - nämlich zwischen Schiene und Strasse - herausbilden kann. Bei Massnahmen tarifpolitischer Art besteht auch nicht so sehr wie bei einer übermässigen Steuerbelastung des Kraftverkehrs die Gefahr einer Beseitigung natürlicher Wettbewerbsvorteile und der damit verbundenen Hemmung des wirtschaftlichen Fortschritts.

Kloten kommt zu dem Ergebnis, die Bundesbahn habe durch ihre Tarifgestaltung, insbesondere durch ungeeignete Güterklassifizierung und Entfernungsstaffeln "eine künstliche Ausweitung des Transportraums im Güterkraftverkehr und eine unerwünschte Entwicklung der Verkehrsströme bewirkt."³⁾ Er fordert eine Reform der Tarife, wobei so viel Kostennähe wie möglich und so viel Belastbarkeitsorientierung wie notwendig einzubauen sei. Diese Lösung erscheint uns tatsächlich wesentlich besser als eine Anwendung des steuerlichen Konkurrenzschutzprinzips auf die Verkehrswirtschaft.

1) Zeller, a.a.O., S.61.

2) Kloten, a.a.O., S.195 ff.

3) Kloten, a.a.O., S.202.

Sicher ist es nicht richtig, in einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung des Konkurrenzverhältnisses von Schiene und Strasse mit vorwiegend technisch-wirtschaftlichen Gründen die Überlegenheit der Eisenbahn beweisen zu wollen, wie dies Blohm versucht.¹⁾ Der höhere technische Wirkungsgrad und die grössere Kapitalintensität der Bahn können eben bei rein betriebswirtschaftlicher Betrachtung die bessere Anpassungsfähigkeit und grössere Kostenelastizität des Kraftverkehrs nicht ausgleichen. Deshalb scheint uns auch der Standpunkt Blohms, man müsse "dem Urteilsspruch der Nachfragenden am Markte hinsichtlich seiner volkswirtschaftlichen Zweckmässigkeit" misstrauen, nicht gerechtfertigt. Eine Ausschaltung des Wettbewerbs und Übergang zu bewusster Lenkung im Verkehrsgewerbe im Sinne Blohms²⁾ halten wir daher nicht für notwendig. Vielmehr ist eine Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Verkehrsgewerbes erforderlich durch Gewährleistung der Eigenwirtschaftlichkeit bei Schiene und Strasse. Nur soweit die Deckung der dem Kraftverkehr anlastbaren Strassenkosten erreicht werden soll, ist die Besteuerung hierzu brauchbar, nämlich im Sinn einer Anwendung des Konkurrenzausgleichsarguments.

c) Kapitalverkehrsteuer und Finanzierung

Von den drei Erhebungsformen der Kapitalverkehrsteuer, nämlich der Gesellschaftsteuer, der Wertpapiersteuer und der Börsenumsatzsteuer, spielt die letzte die kleinste Rolle in den Finanzierungsüberlegungen der Unternehmer, denn sie wird von den privaten Wertpapierbesitzern durch Vermittlung der Banken im Börsenverkehr bezahlt. Wichtig sind jedoch die Gesellschaftsteuer und die Wertpapiersteuer, denn beide Formen verteuern die Kapitalbeschaffung. Der Gesellschaftsteuer unterliegen alle Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, auch in verdeckter Form, z.B. als Darlehen, wenn das Darlehen "eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt."³⁾ Der Steuersatz beträgt 3 %.

Die Wertpapiersteuer erfasst, ohne sich mit der Gesellschaftsteuer zu überschneiden, die Kapitalbeschaffung durch inländische

1) Blohm, Betriebswirtschaftliche Betrachtung des Wettbewerbs der Landverkehrsmittel, ZfhF. 1952, S.85 ff.

2) Blohm, a.a.O., S.90.

3) § 3 Abs.1 KAVStG.

verbriefte Schuldverschreibungen (beim Ersterwerb), ferner den Erwerb ausländischer verbriefter Schuldverschreibungen und den Erwerb ausländischer Gesellschaftsrechte bei ihrer ersten Veräusserung im Inland.

Die auf den Kapital- und Börsenverkehr erhobenen Steuern wurden schon 1881 eingeführt; sie verdanken ihre Einführung der Tatsache, dass es damals noch keine Möglichkeit gab, die von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinne steuerlich zu erfassen. Die Kapitalgesellschaften sollten aus diesem Grund zunächst einmal ein Jahr lang mehr oder weniger für den Staat arbeiten. Nachdem wir heute ein feingliedriges Steuersystem haben, das alle ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften erfasst, kann die Begründung nicht mehr überzeugen. Bühler meint "das mochte entsprechend der damaligen Lage und der damaligen Konjunktur angebracht gewesen sein; nicht ebenso angebracht ist es in der jetzigen Nachkriegszeit, wo alles, was Kapitalbildung bedeutet, erleichtert und nicht erschwert werden sollte."¹⁾

Die Anwendung der Kapitalverkehrsteuern schliesst eine gleichzeitige USt.-Belastung gemäss § 4 Ziff. 9 UStG aus. Ihrem Wesen nach sind die Erhebungsformen der Kapitalverkehrsteuer, da sie Rechtsvorgänge belasten, Rechtsverkehrsteuern.²⁾ Ihre Rechtfertigung sieht Boruttau darin, "dass der Abschluss gewisser Rechtsgeschäfte den Beteiligten von ihrem subjektiven Standpunkt aus regelmässig Vorteile bringt, die es ermöglichen, diese Geschäfte mit einer Steuer zu belasten, ohne dass dadurch ihr Abschluss verhindert wird." Es werden also vom deutschen Steuersystem sowohl Umsätze im Güterverkehr durch die USt. als auch Umsätze im Rechtsverkehr durch die Kapitalverkehrsteuer (auch durch die Grunderwerbsteuer!) erfasst.

Die Kapitalverkehrsteuer belastet nur Kapitalgesellschaften; soweit Einzelunternehmer und Personengesellschaften Kapital beschaffen, kommt eine steuerliche Belastung normalerweise nicht in Frage, es sei denn, dass Sacheinlagen eingebracht werden, welche umsatzsteuerpflichtig sein können. Im Normalfall tritt deshalb je nach der Gesellschaftsform bei der Kapitalbeschaffung

1) Bühler, Steuerrecht Band II Einzelsteuerrecht, Wiesbaden 1953, S.300.

2) Boruttau, Grundriss der Kapitalverkehrsteuer, Stuttgart 1950, S.1.

eine unterschiedliche Belastung ein, welche nur mit der im allgemeinen grösseren Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften motiviert werden kann. Die Kapitalverkehrsteuer ist bei den Gründungskosten der Kapitalgesellschaften ein bedeutender Kostenfaktor, wirkt jedoch im allgemeinen nicht prohibitiv, da die wirtschaftlichen Gründe bzw. Vorteile bei den laufenden Steuern die Wahl der Kapitalgesellschaft als Unternehmungsform nachhaltiger beeinflussen. Der Wettbewerb zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen erfährt insofern durch die Kapitalverkehrsteuer keine grundlegende Beeinträchtigung.

h) Versicherungsteuer und Wettbewerb der Versicherungswirtschaft

Der Versicherungsteuer unterliegen Versicherungsbeiträge, die auf Grund eines Versicherungsvertrags oder Versicherungsverhältnisses bezahlt werden. Das gilt zunächst für alle Versicherungssparten und ist hinsichtlich der Altersversorgung vor allem für die Lebensversicherung in Form der Kapital- und Rentenversicherung von Bedeutung. Der Steuersatz beträgt für diese Arten von Versicherungen 2 % vom Versicherungsentgelt (§ 6 Abs.1 Ziff.1 VersStG). Steuerschuldner ist nach § 8 VersStG der Versicherungsnehmer. Für die Lebensversicherungen tritt eine Befreiung von der Versicherungsteuerpflicht ein, wenn die Versicherungssumme 500 DM oder die versicherte Jahresrente 60 DM nicht übersteigt (§ 4 Ziff.2 VersStG). Von der Steuer befreit sind nach § 4 Ziff.3 VersStG auch die Versicherungen bei den Trägern der Sozialversicherung, ferner nach § 4 Ziff.5 VersStG Versicherungen bei einer Pensions-, Witwen- oder Waisenkasse, die auf Grund eines Arbeitsverhältnisses genommen sind. Vom Versicherungsteuergesetz nicht erfasst werden demnach alle freiwilligen und unverbindlichen betrieblichen Versorgungszusagen, auch soweit sie in Form von Unterstützungskassen gegeben werden, denn hier fehlt es an einem der Versicherungsaufsicht unterliegenden Versicherungsverhältnis.

Von den Formen der betrieblichen Altersfürsorge unterliegen also nur die Rückdeckungsversicherungen bei privaten Versicherungsgesellschaften der Versicherungsteuer, soweit sie über den Kleinbetrag von 500 DM Versicherungssumme oder 60 DM Jahresrente hinausgehen (was in der Regel der Fall ist); alle anderen Formen, nämlich Pensionszusage mit Rückstellung, Pensionskasse und Unter-

stützungskasse, sind von der Versicherungssteuer frei. Aus dieser Situation ergibt sich eine schwierige Wettbewerbsstellung der privaten Versicherungsunternehmen einerseits gegen die Sozialversicherung und die betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen andererseits. Das entspringt zwar dem verständlichen Wunsch nach Ermutigung freiwilliger betrieblicher Versorgungsleistungen, ist aber in der praktischen Auswirkung ein ungerechter Eingriff in die wettbewerblichen Startbedingungen und kann durch diese Begründung nicht zureichend motiviert werden. Auch die Befreiung privater Versicherungen bis zu 500 DM Versicherungssumme oder 60 DM Jahresrente ist hierfür kein ausreichender Ausgleich; diese Beträge müssten als Voraussetzung gerechter Wettbewerbsbedingungen entweder wesentlich erhöht werden, oder es müsste eine völlige Befreiung der Versicherung von Arbeitnehmern bei privaten Versicherungsgesellschaften eintreten. Rausch hält die Befreiungsvorschrift, nach der Verträge bis zu 60 DM Jahresrente versicherungssteuerfrei sind, für fast wertlos. "Auch wenn man nur Versicherungen begünstigen wollte, die nur eine in bescheidenem Rahmen bleibende Rentenversorgung sicherstellen, müsste der Höchstbetrag um ein Mehrfaches erhöht werden." Er schlägt vor, die Begünstigung auf Verträge mit jährlich etwa 300 DM Rente auszudehnen.¹⁾ Da der Lebenshaltungsindex seit 1939 beträchtlich angestiegen ist, würde heute auch diese Massnahme nicht mehr ausreichen, weshalb wir eine völlige Befreiung der Arbeitnehmerversicherung von der Versicherungssteuerpflicht für besser halten würden.²⁾

Wenn Gehrhardt darüber hinausgehend noch eine vollständige Steuerbefreiung der Arbeitnehmerversicherungen von den Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen bei den privaten Lebensversicherungsgesellschaften fordert, so ist das mit Rücksicht auf eine angegliche Wettbewerbslage im Vergleich zu den steuerbefreiten Pensions- und Unterstützungskassen zwar verständlich, jedoch steuertechnisch wegen der Unmöglichkeit einer Gewinnaufteilung innerhalb einzelner Versicherungszweige auf bestimmte Vertragstypen undurchführbar.

-
- 1) Rausch, Die Gefolgschaftsversorgung als betriebswirtschaftliches und steuerliches Problem, Leipzig 1939, S.93.
 - 2) Gehrhardt, Steuerfragen betrieblicher Gefolgschaftsversorgung, Leipzig 1941, S.58.

3. Verbrauchsteuern

Ebenso wie die Verkehrsteuern gelten auch die Verbrauchsteuern, da sie in der betrieblichen Sphäre anfallen und zwangsläufig mit der betrieblichen Tätigkeit verbunden sind, als Kostensteuern.

Verbrauchsteuern oder Aufwandsteuern sind solche Steuern, die den Verbrauch von bestimmten Waren steuerlich belasten sollen, und die zu diesem Zweck entweder beim Hersteller dieser Waren oder bei der Einfuhr solcher Waren in das Inland erhoben werden. Als Beispiele seien ohne erschöpfende Aufzählung genannt: Zuckersteuer, Süßstoffsteuer, Kaffeesteuer, Teesteuer, Zündwarensteuer, Biersteuer usw. Daraus ist zu ersehen, dass nicht nur Waren des gehobenen Bedarfs von den Verbrauchsteuern erfasst werden; sie sind daher keineswegs als eine Art von Luxussteuern anzusehen, sondern sie dienen fiskalkisch betrachtet einer Harmonisierung des Steuersystems, d.h. einer Risikostreuung bei der Erzielung des Steueraufkommens aus den einzelnen Steuerarten.

Die Verbrauchsteuern treffen im allgemeinen den Verbraucher, da der Überwälzungsprozess nur bei ganz besonders gelagerten Bedingungen nicht gelingen dürfte.¹⁾ Die Wirkung der Verbrauchsteuern bei den Beziehern niedriger Einkommen ist ungleich grösser, als bei den mittleren und oberen Einkommensschichten, so dass ein Ausgleich für die geringere Belastung niedriger Einkommen bei der ESt. eintritt. Die Ergiebigkeit der Verbrauchsteuern ist zum Teil so gering, dass nicht einmal die Verwaltungskosten gedeckt sind. Bräuer spricht in diesen Fällen von Bagatellsteuern und plädiert für deren Abschaffung.²⁾ Diejenigen Verbrauchsteuern, bei denen das Aufkommen sehr niedrig ist, haben naturgenäss auch im wettbewerblichen Sinn geringfügige Auswirkungen. Die bedeutenden Verbrauchsteuern verfolgen neben fiskalischen Zwecken auch solche volkswirtschaftlicher Art, so z.B. die Verteuerung des Luxuskonsums (Sektsteuer) und die Lenkung des Verbrauchs von Genussmitteln. So hat sich z.B. die hohe Kaffee-

1) Weddigen, a.a.O., S.181.

2) Bräuer, Probleme einer Finanz- und Steuerreform, Bad Wörishofen 1954, Band I, S.74.

steuer nach der Währungsreform in der Bundesrepublik nahezu prohibitiv ausgewirkt und half knappe Devisen sparen. Sie veranlasste eine Verlagerung der Nachfrage auf andere, weniger kostspielige Getränke und brachte diesen beachtliche Vorteile im Wettbewerb.

a) Biersteuer und Wettbewerb der Brauwirtschaft

Die Biersteuer ist eine der ältesten und bewährtesten Verbrauchsteuern; das Aufkommen betrug im Rechnungsjahr 1956 0,51 Mrd.DM und war damit höher als beispielsweise dasjenige der Kaffeesteuer (0,41 Mrd.DM). Die Erhebung vollzieht sich bei den Brauereien als Hersteller. Sie ist geregelt im Biersteuergesetz in der Fassung vom 14.3.1952.¹⁾ Nach Artikel 106 des Bonner Grundgesetzes steht der Ertrag aus der Biersteuer den Ländern zu. Die Verwaltung erfolgt durch die Bundeszollbehörden.

Betrachtet man den wettbewerblichen Gehalt der Biersteuer, so sind es vor allem folgende Dinge, die hier Bedeutung haben, einmal die Tarifstaffelung, welche gleichbedeutend ist mit der Förderung kleiner und mittlerer Brauereien, ferner die Besteuerung der Biereinfuhr und die Steuerfreiheit des Bierexports, und nicht zuletzt das Verhältnis der Belastung zur Belastung des Verbrauchs anderer Getränke, insbesondere der nichtalkoholischen Erfrischungsgetränke.

Die Biersteuer hat als Bemessungsgrundlage den Bierausstoss bzw. den Eigenverbrauch der Brauereien. Der Tarif weist eine mäßige Progression auf; die Biersteuer beträgt

von den ersten	2 000 hl	DM 12,-- je hl
von den folgenden	8 000 hl	DM 12,30 je hl
von den folgenden	10 000 hl	DM 12,60 je hl
von den folgenden	10 000 hl	DM 12,90 je hl
von den folgenden	30 000 hl	DM 13,20 je hl
von den folgenden	30 000 hl	DM 13,80 je hl
von den folgenden	30 000 hl	DM 14,40 je hl
von dem Rest		DM 15,-- je hl.

Diese Steuersätze sind noch nach dem Stammwürzegehalt variiert; sie ermässigen sich für Einfachbier um 50 % und für Schankbier um 25 % der oben angegebenen Sätze und erhöhen sich für Starkbier um 50 %. Der tarifliche Höchstbelastungsbetrag von DM 15,--

1) BGBl I 1952, S.149.

bzw. DM 22,50 je hl wird also erst bei einem Ausstoss von mehr als 120 000 hl erreicht. Eine solche Betriebsgrösse ist in der Brauwirtschaft verhältnismässig selten anzutreffen, man nimmt vielmehr die Grenze des Kleinbetriebs bei einem Ausstoss von 10 000 hl und die Grenze des Mittelbetriebs bei einem Ausstoss von 30 000 hl an. Kleine und mittlere Familienbetriebe sind in der Brauwirtschaft besonders häufig. Die Tarifprogression des Biersteuergesetzes wirkt sich als mittelständische Förderungs-massnahme aus. Als solche stellt sie einen Eingriff in die natürliche Wettbewerbssituation dar, und es erhebt sich die Frage, ob unter heutigen finanz- und wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, diese protektionistische Beeinflussung zu billigen ist.

Betrachten wir eine mittlere Brauerei mit einem Bierausstoss von 30 000 hl, so ergibt sich eine Biersteuerbelastung in Höhe von DM 12,58 pro hl = DM 377 400, wenn man die Zu- und Abschläge der unterschiedlichen Biersorten eliminiert. Nehmen wir einen durchschnittlichen Verkaufspreis von DM 85 je hl an, so ergibt sich ein Umsatz von 2,55 Mill.DM und damit eine USt-Belastung von 4 % = DM 102 000. Die Gestaltung der Biersteuersätze ist demnach für die Brauwirtschaft rein grössenmässig von wesentlichem Gewicht als die Problematik der Einführung einer wettbewerbsneutralen USt. Erschwerend tritt hinzu, dass die Wirkung differenzierter Biersteuersätze noch vergrössert wird, weil die Biersteuer in die Bemessungsgrundlage für die USt. mit eingeht, in diesem Fall also wiederum Steuer von der Steuer, nämlich USt. von der Biersteuer, anfällt.

In der Brauindustrie haben sich in den letzten Jahren bedeutende Konzentrationstendenzen bemerkbar gemacht. Das hängt vor allem mit dem erheblichen Kapitalbedarf dieses Wirtschaftszweigs zusammen. Es war den kleinen und mittleren Betrieben weitgehend nicht möglich, genügend Eigenkapital oder entsprechende langfristige Kredite zur Beseitigung von Kriegsschäden und zur Modernisierung und Rationalisierung aufzubringen. Insbesondere die Finanzierung teurer Kühlanlagen und des im Zusammenhang mit der vermehrten Absatzverlagerung auf Flaschenbier entstandenen Bedürfnisses zur Anschaffung vollautomatischer Füllanlagen konnte von den kleinen und mittleren Betriebsgrössen nicht oder nur schleppend bewältigt werden.¹⁾ Ebenso macht die Wahrnehmung der

1) Brauereien benötigen dringend Kredite, Der Neue Tag, Weiden, 9.11.1953.

finanziellen Interessen im Vertrieb, welche im Lauf der Jahre sehr kostspielig geworden sind, beträchtliche Schwierigkeiten. Alle diese Einflüsse führten wie gesagt zu einer Tendenz der Konzentration im Braugewerbe, die, falls man die mittelständische Struktur der Brauwirtschaft aus sozialpolitischen Gründen beibehalten will, nach steuerlichen Gegenmassnahmen verlangt. Wir bekennen uns zu diesem Gesichtspunkt und befürworten damit die weitere Anwendung der Tarifprogression bei der Biersteuererhebung als einem typischen wettbewerblichen Eingriff von sozialpolitischer Bedeutung. Die Notwendigkeit dieser Differenzierung der Belastung ist gleichzeitig als ein Argument gegen das Schlagwort von der notwendigen Neutralität der Besteuerung gegenüber den Wettbewerbsverhältnissen anzusehen. Würde man nur wirtschaftliche Gesichtspunkte gelten lassen, so wäre allerdings eine Abschaffung der Staffelung folgerichtig, und damit könnte die Entwicklung in Richtung auf die Zusammenfassung von Braubetrieben zu umfangreicheren Betriebsgrössen nicht mehr aufgehalten werden. Wir geben wie gesagt in diesem Fall dem sozialpolitischen Gesichtspunkt und damit der Beibehaltung der mittelständischen Struktur in der Brauwirtschaft den Vorzug.

Nach § 1 des Biersteuergesetzes ist in das Erhebungsgebiet eingeführtes Bier biersteuerpflichtig. Der durch Gesetz vom 10.10.1957¹⁾ neu in das Biersteuergesetz eingefügte § 6 a regelt im einzelnen die belastungsmässige Angleichung im Wettbewerb für das importierte Bier. Ausländische Bierhersteller haben also im Inland steuerlich keinen konkurrenzmassigen Vorsprung. Bei der Einfuhr ist gemäss § 6 a Bier-StG., da man die Produktionsmenge des ausländischen Herstellers nicht kennt, der höchste Staffelsatz bei entsprechendem Stammwürzegehalt anzuwenden. Andererseits ist das ausgeführte Bier gemäss § 7 BierStG. von der Biersteuer befreit, da mit der Verbrauchsteuer nur der inländische Verbrauch erfasst und der Export nicht unangemessen erschwert werden soll. Eine Hebung des Bierexports könnte noch dadurch erzielt werden, dass man bei der Berechnung des Jahresausstosses und damit der anzuwendenden Progression die von der Biersteuer befreite Exportbiertmenge ausser Ansatz liesse.

Im Wettbewerb mit dem Bier stehen andere Getränke, die teils verbrauchsteuerlich belastet sind und teils unbesteuert zum Ver-

1) BGBl I S.1712.

brauch gelangen. Einer Verbrauchsteuer unterliegen Kaffee (Kaffee-steuer), Tee (Teesteuer), Sekt (Schaumweinsteuer), Spirituosen (Branntweinsteuer), jedoch dürfte gerade bei diesen Getränken der Wettbewerb mit dem Bier nicht allzu gross sein, da sie einen anderen Konsumzweck erfüllen. Der Konkurrenzkampf zwischen dem Bier einerseits und den nichtalkoholischen Erfrischungsgetränken andererseits (Fruchtsaftgetränke, Cola, Mineralwasser), ebenso auch bis zu einem gewissen Grad der Wettbewerb mit dem Wein, ist bedeutend schärfer. Dabei fällt besonders ins Gewicht, dass alle diese Getränke, die als Substitution für den Verbrauch von Bier in Frage kommen, keiner Verbrauchsbesteuerung unterliegen.¹⁾ Die Gründe dafür sind ganz verschiedenartiger Natur.

Die schwere Stellung des deutschen Weinbaus im internationalen Wettbewerb kann durch eine Verbrauchsteuer auf den Wein nicht noch zusätzlich erschwert werden. Abgesehen davon ist auch die praktische Durchführung nicht leicht, denn anders wie bei der Bierherstellung ist hier kein Produktionszentrum gegeben, das unter verantwortlicher Leitung steht und eine Erfassung der erzeugten Mengen ermöglichen würde. Die Keltern sind häufig Gemeinschaftseinrichtungen, die zwar von den Weinbauern benützt werden können, die aber keine einheitliche Abrechnung über Erzeugung, Lager und Versand der hergestellten Weinmengen besitzen. Somit bliebe als Ausweg nur entweder ein Monopol, wie es für Branntwein besteht, oder die Banderolensteuer auf Flaschenweine, welche dann aber nicht vom Erzeuger, sondern vom Handel zu entrichten wäre. Diese Auswirkung gilt nicht als erwünscht.

Auch eine Verbrauchsbesteuerung der im Wettbewerb mit dem Bier stehenden nichtalkoholischen Getränke ist nicht geplant und findet kaum Befürworter. Von grosser Wichtigkeit für die Entscheidung dieser Frage ist der Streit, inwieweit es sich bei den einzelnen Getränken um Genussmittel oder um reine Nahrungsmittel handelt, denn eine Besteuerung von Nahrungsmitteln wird mit Recht abgelehnt. In den deutschen Ländern sind aber die Verbrauchergewohnheiten und damit die Ansichten so verschieden, dass eine einheitliche Beantwortung der Frage nicht möglich erscheint. Somit verbleibt es bei einer Besteuerung des Bieres, das mindestens teilweise als Genussmittel angesehen wird, da-

1) Eine Weinsteuer, wie sie nach dem Gesetz vom 10.8.1925, RGBl. I S.248, erhoben wurde, besteht nicht mehr.

gegen bei einem Konsum nichtalkoholischer Getränke frei von verbrauchsteuerlicher Belastung. Diese gewollte Ungleichheit der Belastung verschiedener Getränke, welche denselben Verbrauchszweck erfüllen, erschwert den Wettbewerb der Brauwirtschaft in grossem Masse.

Will man aber bei den mit dem Bier konkurrierenden Getränken eine Verbrauchsbesteuerung nicht einführen, so verbleibt nur als Lösung eine Bemessung der Biersteuersätze unter dem Gesichtspunkt der Konkurrenz mit nicht besteuerten Getränken, also im Endeffekt eine mässige Belastung. Die scharfe Konkurrenz zwischen den Getränkeherstellern hat zur Folge, dass der Bierausstoss mengenmässig sehr empfindlich auf alle Änderungen der Biersteuersätze reagiert. Die letzte Biersteuersenkung im Jahr 1950 hat erwiesen, dass die dadurch bedingte Verbilligung zu einer beträchtlichen Steigerung des Absatzes und damit im wettbewerblichen Sinn zu einer teilweisen Verdrängung anderer Getränke geführt hat. Dies ist schon durch das trotz der Steuersenkung gestiegene Steueraufkommen an Biersteuer bewiesen.¹⁾ Es ist also dringend erforderlich, die inneren Zusammenhänge der Konkurrenzstruktur zwischen den Getränkeherstellern bei der Bemessung des Biersteuertarifs zu berücksichtigen.

b) Verbrauchsteuern beim Wettbewerb der Substitutionsgüter

Die Verbrauchsteuern haben besonders die Möglichkeit des Ausweichens der Konsumenten auf andere Güter zu berücksichtigen. Diese Surrogate des Verbrauchs nennt man Substitutionsgüter. Gelingt es nicht, gleichzeitig die wichtigsten Substitutionsgüter eines Gutes zu erfassen, so kann die Ertragsfähigkeit der betreffenden Verbrauchsteuer stark eingeschränkt werden. Wie gesagt kann jedoch das Ziel einer solchen Verbrauchsteuer unter Umständen eine Verlagerung des Verbrauchs auf das nicht besteuerte Substitutionsgut sein und ein Ertrag aus der Steuer wird von vornherein gar nicht erwartet. Diese Fälle sind selten; normalerweise bemüht sich der Fiskus, die wichtigsten Substitutionsgüter neben den eigentlichen Besteuerungsobjekten zu erfassen, was schon rein begrifflich aus folgenden Verbrauchsteuerpaaren hervorgeht:

1) Biersteuersenkung bewährte sich, DZ vom 24.1.1953.

Zuckersteuer - Süßstoffsteuer, Kaffeesteuer - Teesteuer, Rennwettsteuer - Spielkartensteuer, Tabaksteuer - Tabakersatzsteuer (§§ 35 ff. TabStG). Daraus ist zu folgern, dass die Substitutionsgüter durch die Verbrauchsbesteuerung im allgemeinen konkurrenzmassig keinen Vorsprung erhalten.

Der Begriff der Substitution ist allgemein für die Wettbewerbsordnung von grosser Bedeutung. So lang für ein Wirtschaftsgut genügend Substitutionsmöglichkeiten bestehen, kann eine Monopolstellung oder Marktbeherrschung regelmässig nicht angenommen werden. Am Obersten Bundesgericht der USA in Washington ist zu dieser Frage in jüngster Zeit ein grundlegendes Urteil ergangen, wonach für den grössten Cellophanhersteller der USA mit einem Marktanteil von 75 % (E. J. du Pont de Nemours & Co.) ein Verstoß gegen die Dekartellisierungsbestimmungen (niedergelegt in der Sherman Act) verneint wird, mit der Begründung, diese Firma habe an dem Markt der flexiblen Verpackungsmittel nur einen Marktanteil von 25 %, es gebe also für Cellophan genügend Substitutionsgüter, die eine Marktmachtbildung verhinderten.¹⁾

Die in diesem speziellen Urteil niedergelegten Grundsätze über den Begriff der Substitution können Allgemeingültigkeit beanspruchen. Danach ist die Möglichkeit der Marktbeherrschung oder eines Kartells umso eher gegeben, je enger man die Grenzen des zu untersuchenden Marktes geographisch und sachlich zieht. Der Markteinfluss hängt davon ab, ob für die Käufer andere Waren mit demselben Verwendungszweck zur Verfügung stehen, mit anderen Worten, ob eine gegenseitige Elastizität der Nachfrage (cross-elasticity) gegeben ist. Die Austauschbarkeit der Waren (interchangeability) hängt davon ab, inwieweit bei Produkten mit gleichen und ähnlichen Verwendungszwecken Preise, besondere Vorzüge und Eignung übereinstimmen oder differieren. Generell bilden Waren, die vernünftigerweise von den Verbrauchern für dieselben Zwecke auswechselbar verwendet werden können, zusammen einen einheitlichen Markt. "Entscheidend für die cross-elasticity der Nachfrage sei, wie weit der Umsatz in einem Erzeugnis auf Preisänderungen beim anderen reagiert."²⁾ Damit ist der Begriff der Sub-

1) Gleiss - Deringer, "Markt und Wettbewerb gleichartiger Waren", eine Entscheidung des Obersten Bundesgerichts der USA zum Monopolproblem, BB.1956, S.735.

2) Gleiss - Deringer, a.a.O., S.736.

stitutionsgüter zutreffend gekennzeichnet. Sowohl die Verbrauchsbesteuerung als auch die gesamte Wettbewerbsordnung sollen zweckmässigerweise der besonderen Eigenart der Märkte der Substitutionsgüter Rechnung tragen.

Die Substitution spielt nicht nur bei den Genussmitteln, welche vorzugsweise der Verbrauchsbesteuerung unterliegen, eine Rolle, sondern auch bei solchen Gütern, die Ausgangsstoffe industrieller Erzeugnisse bilden. In diesen Fällen haben die Verbrauchsteuern ihren Charakter geändert; sie belasten nicht einen bestimmten Aufwand oder Konsum, sondern verteuern die Herstellung anderer Erzeugnisse. Die Besteuerung von Produktionsvorgängen und die Belastung von Rohstoffen entspricht nicht dem Wesen der Verbrauchsteuern, denn ursprünglich stellten die Verbrauchsteuern eine Belastung der Einkommensverwendung dar. Je weiter die Verbrauchsbesteuerung in die Produktionssphäre vordringt, um so offenkundiger wird ihre Fehlgestaltung im wettbewerblichen Sinn. Die Substitution industrieller Ausgangsstoffe durch andere Stoffe, welche demselben Zweck dienen, kann durch verbrauchsteuerliche Verteuerung der Verwendung solcher Stoffe verhindert werden, wodurch oft ohne tieferen Sinn der wirtschaftlichen Entwicklung vorgegriffen wird.

Dies soll an einigen Beispielen erläutert werden. Die Herstellung von Kunstkautschuk aus Alkohol scheiterte lediglich an der Tatsache, dass die Besteuerung des Alkohols dieses Verfahrens unwirtschaftlich machte;¹⁾ somit hat der Naturkautschuk seine dominierende Stellung im Wettbewerb hauptsächlich der Kostengestaltung durch Verbrauchsteuern zu verdanken, d.h. die Substitution des Ausgangsstoffs Naturkautschuk durch Kunstkautschuk wird wettbewerblich verhindert, ohne eine sinnvolle Begründung hierfür. Die Verbrauchsteuern nehmen hier also den Charakter einer Ordnungsteuer an, ein echtes Bedürfnis dafür besteht jedoch nicht. Ebenso liegen die Verhältnisse bei der industriellen Verwendung von Zucker. In der industriellen Verwertung dient der Zucker der Herstellung von Milchsäure, ferner in der Papierindustrie als Hilfsmittel bei der Herstellung von Pergamentpapier. Mit Zucker als Grundstoff hätte die chemische Industrie noch

1) Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Berlin 1955, S.53.

mancherlei Möglichkeiten, beispielsweise bei der Leimerzeugung, in der Seifenindustrie, bei der Synthese von Glycerin-Austauschstoffen usw. Diese Verwendungsmöglichkeiten scheitern zum Teil an der Zuckersteuer, welche einen ungünstigen Einfluss auf die Substitution von Rohstoffen durch Zucker ausübt.

Solche Fälle finden wir auch bei anderen, verbrauchsteuerlich belasteten Gütern immer wieder, obwohl in einigen Fällen der Versuch gemacht wurde, die industrielle Verwertung dieser Grundstoffe von der betreffenden Verbrauchsteuer zu befreien. In manchen Fällen kann die industrielle Verwertung dadurch erleichtert werden, dass die ursprünglich zu Speisezwecken bestimmten Ausgangsstoffe, beispielsweise Salz,¹⁾ oder ursprünglich als Genussmittel anzusehende Stoffe, beispielsweise Branntwein, vergällt werden, damit sie für den menschlichen Genuss nicht mehr verwendet werden können; die vergällten Grundstoffe sind dann steuerfrei. Das verbessert kostenmässig die Möglichkeiten der Substitution anderer Ausgangsstoffe und harmonisiert damit den Wettbewerb. Bei den verbrauchsbesteuerten Gütern sollte die industrielle Auswertung durch entsprechende Steuerbefreiungen noch mehr verbessert werden, damit einerseits verbrauchsteuerlich tatsächlich nur Konsumvorgänge belastet werden und andererseits der Wettbewerb der verschiedenen industriellen Ausgangsstoffe steuerlich nicht beeinflusst wird, wenn volkswirtschaftliche Notwendigkeiten nicht vorliegen.

c) Mineralölsteuer - Wettbewerb der Transportwirtschaft

Die Mineralölsteuer ist eine Verbrauchsteuer und wurde im Jahr 1930 in Deutschland eingeführt. Vorher bestand nur die Belastung durch den Finanzzoll, weshalb die im Inland erzeugten Mineralöle bevorzugt waren. Mit der allmählichen Ausdehnung der eigenen deutschen Mineralölproduktion wurde eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen notwendig. Die Mineralölsteuer war daher bei ihrer Einführung als reine Ausgleichsteuer gegenüber der hohen Zollbelastung der importierten Öle gedacht. Während sie zunächst nur auf Benzin erhoben wurde, erstreckte sie sich bald auch auf Benzol und Gasöl; wegen ihres Ausgleichscharakters wurde

1) Nur etwa 11 % des Salzverbrauchs entfallen auf Speisesalz.

sie entsprechend den Mineralölzöllen erhöht und ausgebaut. Seit 1951 umfasste sie als Finanzsteuer auch das importierte Mineralöl, "behielt aber durch die Unterschiedlichkeit der Steuersätze für importiertes und einheimisches Mineralöl den früheren Ausgleichscharakter im alten Umfang bei."¹⁾

1953 wurde die Mineralölsteuer abermals grundlegend geändert. Diese Änderung, bei der der Ausgleichscharakter der Mineralölsteuer völlig verloren ging, wurde infolge des Strukturwandels der deutschen Mineralölwirtschaft erforderlich. Der Marktanteil der importierten fertigen Öle ist stark zurückgegangen; statt dessen werden jetzt überwiegend eigene und importierte Rohöle im Inland verarbeitet. Das Gesetz vom 23.4.1953 "bemass die Mineralölzölle nur noch nach ihrer Schutzzollfunktion, entkleidete die Mineralölsteuer ihres bisher noch bestehenden Ausgleichscharakters und konstruierte sie als Verbrauchsteuer mit reinem Finanzcharakter, deren Steuersätze gleichmässig sowohl beim Import als auch bei der inländischen Herstellung von Mineralölen - gleich aus welchen Rohstoffen - gelten." Das Verkehrsfinanzgesetz von 1955 erhöhte einige Sätze, brachte aber keine grundsätzliche Änderung dieser Situation. Vor allem beseitigte das Verkehrsfinanzgesetz die starke steuerliche Begünstigung des Gasöls, weil sie zu einer ungesunden Entwicklung im Wettbewerb der verschiedenen Treibstoffe geführt hatte.²⁾

Während wir die grundsätzlichen Probleme im Zusammenhang mit der fiskalischen Belastung des Motorfahrzeugverkehrs bei den Verkehrsteuern ausführlich behandelt haben, bleibt hier noch die Frage zu klären, inwieweit es möglich wäre, die Motorleistung und den Hubraum als Besteuerungsgrundlage zugunsten einer reinen Verbrauchsteuer ganz aufzuheben. Diese Forderung wird vor allem von den Eigentümern der Personenkraftwagen häufig gestellt, da sie die fixe Belastung durch die Kraftfahrzeugsteuer als ungerecht empfinden. Die Befreiung der Personenkraftwagen von der Kraftfahrzeugsteuer wurde im Verkehrsfinanzgesetz von 1955 nicht durchgeführt, weil die zum Ausgleich eintretende Erhöhung der Mineralölsteuer nicht nur die Personenkraftwagen, sondern auch alle übrigen Fahrzeuge treffen würde. Eine weitere Schwierigkeit mehr

1) Schädel, Mineralölsteuer und Mineralölzoll, Berlin und Frankfurt 1956, S.56.

2) Schädel, a.a.O., S.57.

technischer Art war diejenige der Aufteilung zwischen Bund und Ländern; da die Mineralölsteuer dem Bund und die Kraftfahrzeugsteuer den Ländern zufließt, wäre die Frage des Finanzausgleichs aufgerollt worden, die eine schnelle Verabschiedung des Verkehrsfinanzgesetzes erschwert hätte.¹⁾

Bei oberflächlicher Betrachtung erscheint tatsächlich die Besteuerung nach dem Treibstoffverbrauch am gerechtesten, weil sie der wirklichen Abnutzung der Strasse am meisten entspricht. Aber auch hier finden sich unerwünschte Wirkungen. Einerseits kann man es als ungerecht ansehen, dass die Steuer höher ist für Fahrzeuge, die im Stadtverkehr und in bergigen Gebieten gefahren werden, weil dort der Treibstoffverbrauch höher ist, ferner für Fahrzeuge alter Bauart mit einem hohen Benzinverbrauch. Der wichtigste Nachteil, welcher einem Übergang von der Hubraumsteuer auf die Treibstoffsteuer entgegensteht, liegt jedoch darin, dass der Treibstoffverbrauch nicht proportional mit der durch höheres Gewicht bedingten stärkeren Strassenabnutzung zunimmt, also dementsprechend schwere Fahrzeuge im Vergleich zu Personenkraftwagen nicht genügend belastet sind.²⁾

Trotz dieser Bedenken bezeichnet Klenk die Besteuerung des Kraftverkehrs ausschliesslich nach dem Merkmal des Treibstoffverbrauchs als "optimal", da man eine völlige Gerechtigkeit nie erreichen könne.³⁾ Demgegenüber wird u.E. wegen der in der Treibstoffbesteuerung nicht genügend zum Ausdruck kommenden höheren Belastung schwerer Lastkraftwagen auf eine Besteuerung nach den Gesichtspunkten im Rahmen der Kfz.-Steuer nicht verzichtet werden können. Die Kraftfahrzeugsteuer ist im Hinblick auf diese Aufgabe bei einem gerechten Konkurrenzgleich zwischen Schiene und Strasse für die Herstellung der Eigenwirtschaftlichkeit des Kraftverkehrs unentbehrlich. Wir halten die Mineralölsteuer für ungeeignet, diese Aufgabe ausschliesslich zu übernehmen. Wenn Klenk meint, die Fixkostenbelastung durch die Kfz.-Steuer sei für alle unselbständigen Kfz.-Besitzer, welche sie nicht als Betriebsausgabe behandeln können, besonders hart und ungerecht, so geben wir ihm recht, schlagen aber vor, hier zur Abhilfe nicht den Weg einer völligen Abschaffung der Kfz.-Steuer zu gehen, sondern

1) Haase, a.a.O., S.325.

2) Zeller, a.a.O., S.33.

3) Klenk, a.a.O., S.47.

eben eine weitgehende Entlastung dieser Personengruppe durch Steuerermässigung herbeizuführen.

Einem Übergang vom Hubraum zum Gewicht als Bemessungsgrundlage auch für Personenkraftwagen steht bei dieser Gelegenheit (wie bereits ausgeführt wurde) nichts mehr im Wege. Bei einer Besteuerung zur Angleichung der wettbewerblichen Startbedingungen nur durch die Mineralölsteuer und einem Verzicht auf die Kfz.-Steuer müssten die Steuersätze der ersteren wesentlich erhöht werden. Dadurch würde wahrscheinlich ein unerwünschter Einfluss auf die Fahrzeugkonstruktion im Sinn einer Bevorzugung kleinerer Typen mit hochtourigen Motoren ausgeübt. Eine weitere Senkung des Kraftstoffverbrauchs bei Lastkraftwagen würde aber das Mass der Besteuerung im Vergleich zu der Strassenabnutzung noch mehr verzerren.¹⁾ Wir halten die im wettbewerblichen Interesse zwischen Schiene und Strasse erforderliche Aufbringung der Strassenbau- und -unterhaltungskosten durch das bisher übliche gemischte System aus Kfz.-Steuer, Beförderungsteuer und Mineralölsteuer für im Prinzip gut und würden seine Beibehaltung empfehlen.

1) Klein, a.a.O., S.129 weist besonders auf die degressive Wirkung der Mineralölsteuer hin und auf die Notwendigkeit durch die Kombinierung der Kfz.-Steuer mit der Mineralölsteuer "eine Gesamtabgabe zu schaffen, die der degressiven Wirkung der Mineralölsteuer und dem Umstand Rechnung trägt, dass schwere und schwerste Fahrzeuge die Strassen besonders stark abnutzen."

D. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über den Aufwand

1. Körperschaftsteuer

Es ist schwierig, die KSt. einzuordnen, weil sie zwar gewinnabhängig, jedoch am Besteuerungsobjekt, nämlich dem Betrieb, orientiert ist. Bei der KSt. gibt es im Gegensatz zur ESt. keine Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen. Der Grundgedanke der KSt. liegt darin, der juristischen Schwierigkeit zu begegnen, der der Gesetzgeber sich gegenübersteht, wenn die Anteilseigner ihren Gewinn aus der Körperschaft nicht entnehmen. Bei den Beteiligten liegt dann kein steuerpflichtiges Einkommen vor; sie sind demnach, wenn es die KSt. nicht gibt, in der Lage, den Gewinn steuerfrei in der Körperschaft zu thesaurieren. Das war der ursprüngliche Grund ihrer Einführung, der leider infolge der Doppelbelastung nicht mehr so deutlich zum Ausdruck kommt. Es besteht also die Absicht, das Einkommen einer Körperschaft stellvertretend für das Einkommen von natürlichen Personen zu besteuern, weil es bei den natürlichen Personen erst im Fall der Entnahme Einkommen werden und dem steuerlichen Zugriff unterliegen würde. So betrachtet lässt es sich vertreten, der KSt. den Kostencharakter abzusprechen und sie als Zwangsaufwand betrieblicher Art anzusehen. Ihrem ganzen Charakter nach soll die KSt. eine Vorbelastung des Einkommens natürlicher Personen darstellen.¹⁾ Zum Unterschied von der ESt. handelt es sich also bei der KSt. um betrieblichen Zwangsaufwand, weil schon die objektive Bemessungsgrundlage des Gewinns und die fehlende Berücksichtigung der persönlichen Einflüsse eine deutliche Abweichung von der ESt. darstellen.

a) Doppel- und Dreifachbelastung der Körperschaften

Das Einkommen der Körperschaften unterliegt einer "Doppelbelastung", nämlich bei der Körperschaft selbst in Form der KSt. und bei den Anteilseignern, wenn Ausschüttungen vorkommen, in Form der ESt. Den Unterschied der Begriffe Doppelbelastung und Doppel-

1) Klinger: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, Wpg. 1955, S.227 ff.

besteuerung haben wir bereits bei den Ausführungen über die VSt. definiert. Es ist allerdings nicht ganz richtig, vom "Einkommen" der juristischen Person zu sprechen, wie es das deutsche KStG. tut, denn der Einkommensbegriff kann sinnvoll nur auf Individuen angewandt werden, bei denen alle persönlichen Bedingtheiten des Einkommens tatsächlich berücksichtigt werden; bei den juristischen Personen dagegen ist das Einkommen wirtschaftlich betrachtet verobjektiviert. Somit stellt die KSt. eine Ertragsteuer dar, weil sie an das Objekt und nicht an eine Person gebunden ist. Aus diesem Grund empfiehlt Neumark,¹⁾ als Besteuerungsgegenstand der Körperschaften nicht das Einkommen, sondern den Gesellschaftsge-
winn zu benennen.

Die Personengesellschaften dagegen werden steuerlich nicht selbständig erfasst, sondern deren Gewinne und Vermögen gelten als solche der beteiligten Personen, weshalb hier eine Doppelbelastung nicht eintritt. Bei den Kapitalgesellschaften sind es also zunächst die ausgeschütteten Teile des Gewinns, welche der doppelten Belastung unterliegen; daneben ist es jedoch, wie wir bereits ausgeführt haben, auch das Vermögen, das sowohl bei den Kapitalgesellschaften als auch in Form der Anteile bei den Anteilseignern zur VSt. herangezogen wird.

Nun wäre es aber falsch anzunehmen, die Doppelbelastung wirke sich bei den Kapitalgesellschaften immer als eine höhere Gesamtbelastung gegenüber derjenigen der Personengesellschaften und Einzelunternehmungen aus. Infolge einer Fülle von Variationsmöglichkeiten hinsichtlich der Zahl der Gesellschafter, der Höhe des Grundkapitals und der Höhe der Ausschüttungen oder thesaurierten Gewinne, sowie infolge der Abzugsfähigkeit der Geschäftsführergehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Kapitalgesellschaften als Betriebsausgabe, ergeben sich sehr verschiedene Gesamtbelastungen und Wirkungen. Obwohl sich diese unterschiedliche Gesamtbelastung nur in Einzelbeispielen errechnen lässt, hat Fischer schon 1937 versucht, auf Grund tabellenmässig schematisierter Bedingungen zu einer allgemeinen Aussage zu kommen über die Tendenz eines Belastungsvergleichs von Kapital- und Personengesellschaften.²⁾ Das Ergebnis dieser Untersuchung ist jedoch ange-

1) Neumark: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S.50.

2) Fischer: Die steuerliche Belastung von Personal- und Kapitalgesellschaften, Stuttgart 1937, S.37.

sichts der seit damals wesentlich veränderten ESt.- und KSt.-Sätze nicht mehr aktuell.

Wenn man neben der ESt. das Bestehen der KSt. für die Körperschaften bejaht, und man kann dies nach der Begründung des KStG. von 1920 heute noch mit gutem Gewissen tun, sind damit die tariflichen Unterschiede und die Doppelbelastung noch nicht gerechtfertigt. In der Begründung des KStG. von 1920 wird darauf hingewiesen, dass die Kapitalgesellschaften infolge ihrer Rechtsform grosse Vorteile hätten, die sich insbesondere in einer bedeutenden Verstärkung der Kreditfähigkeit ausdrücken, dass in vielen Fällen die Kapitalhäufung auch die Wirtschaftlichkeit steigere, und wie sehr die Kapitalgesellschaften immer mehr darüber hinaus wachsen, eine blosser Hilfsform in der Wirtschaftstätigkeit der natürlichen Personen zu sein. "Endlich aber darf nicht übersehen werden, dass die Erwerbsgesellschaften sich auch zu so übermächtigen Wettbewerbern der privaten Einzelwirtschaftler entwickelt haben, dass die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der letzteren unbedingt einen Ausgleich auf steuerlichem Gebiet erfordert. Die Freilassung der Gesellschaften von einer Besteuerung ihres Einkommens würde die Übermacht der Kapitalansammlung noch mehr steigern."¹⁾

Ohne die KSt. wäre es demnach nicht möglich, die Reservebildung bei den Kapitalgesellschaften steuerlich zu belasten, und es müsste deshalb eine wettbewerbliche Besserstellung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Personenunternehmungen entstehen, die völlig zufällig, willkürlich und ungerecht wäre. Es genügt also nicht, lediglich die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften mit der ESt. zu erfassen. Jedoch muss bei der Gestaltung der KSt. im Vergleich zur ESt. darauf geachtet werden, dass das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit insofern gewahrt bleibt, als eine Herbeiführung krasser wettbewerblicher Unterschiede und ebenso eine völlige Gleichstellung vermieden wird.

Die Doppelbelastung hat erst im Jahr 1920 Eingang in das KStG. gefunden; vorher, als die Körperschaften noch den Einkommensteuergesetzen unterlagen (auf Landesebene), wurde eine doppelte Belastung dadurch vermieden, dass bei Gesellschaften mbH. der ausgeschüttete Gewinn bei den Empfängern steuerfrei blieb. Bei

1) Begründung des KStG von 1920, zitiert nach N.J.W.Waldmann, Zur Problematik der Doppelbesteuerung, BFuP 1954, S.422.

den Aktiengesellschaften blieben 3,5% vom Stammkapital als Normaldividende steuerfrei. Später waren dann die gesamten ausgeschütteten Gewinne von der Doppelbelastung betroffen, was besonders in den Nachkriegsjahren, in denen der KSt.-Satz 50 und 60% betrug, für die Kapitalgesellschaften beträchtliche Wirkungen hatte.

Um der doppelten Erfassung der Gewinne von der KSt. und von der ESt. zu entgehen, wurden möglichst geringe Ausschüttungen vorgenommen, wodurch der Kapitalmarkt negativ beeinflusst wurde. Diese Erkenntnis führte dazu, dass ab 1953 eine Milderung dieses Nachteils angestrebt worden ist; während der reguläre KSt.-Satz 1951 bis 1954 60% betrug, sah das Gesetz vom 24. Juni 1953¹⁾ für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen einen ermässigten KSt.-Satz von 30% vor. Dieser Satz galt auch neben dem für 1955 bis 1957 anzuwendenden Hauptsteuersatz von 45%. Die Zweiteilung des Steuersatzes bedeutete eine Erleichterung für Ausschüttungen und damit eine Stärkung des Kapitalmarkts.

Im Steueränderungsgesetz 1958 vom 18.7.1958²⁾ wurde die Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften weiter abgebaut. Neben dem Hauptsteuersatz von 51% werden ab 1.1.1958 Ausschüttungen mit dem KSt.-Satz von 15% erfasst. Für personenbezogene Kapitalgesellschaften beträgt der Steuersatz bei den Ausschüttungen 26,5% neben einem durchschnittlichen Hauptsteuersatz von 49%. Der Begriff der personenbezogenen Kapitalgesellschaften und die Staffelung des Steuersatzes für diesen Unternehmungstyp sind später noch zu untersuchen. Durch diesen weiteren Abbau der KSt.-Belastung auf Ausschüttungen ist ein gesteigerter Anreiz für Ausschüttungen gegeben. Folglich wird die Chance für Neuemissionen von Aktien auf dem Kapitalmarkt wieder besser; der Rentenmarkt wird von hochverzinslichen Industrieobligationen entlastet und bietet mehr Raum für die auf ihn angewiesenen Kreditnehmer (Bund, Länder, Gemeinden und Pfandbriefanstalten).

Eine Ungleichheit der Steuerbelastung zwischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mbH. war darin zu sehen, dass der ermässigte Steuersatz auf Ausschüttungen bei den letzteren nur galt, soweit die Ausschüttungen 8% des eingezahlten Stammkapitals oder des Vermögens (nach BewG. bewertet), falls dies höher war, nicht überstiegen. Es lag die Vermutung nahe, dass wirtschaftspolitisch

1) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953, BStBl 1953, I, S. 192.

2) BGBl. I S. 473.

unerwünschte Umwandlungen ertragsstarker Gesellschaften mbH. in Aktiengesellschaften die Folge dieser unterschiedlichen Belastung waren.¹⁾ Bekanntlich gibt es schon wieder Aktiengesellschaften in grosser Zahl, die 10 - 12% Dividende vom Grundkapital ausschütten. Eine Gleichstellung war in diesem Punkt dringend erforderlich; sie wurde im Steueränderungsgesetz 1958 vorgenommen: danach besteht bei Gesellschaften mbH. ab 1.1.1958 die Beschränkung der Begünstigung für Ausschüttungen auf 8% des Stammkapitals oder Vermögens nicht mehr.

Nach dem Steueränderungsgesetz 1958 besteht also nur noch eine verhältnismässig milde Form der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften. Der höhere Satz von 26,5% KSt. auf Ausschüttungen personenbezogener Kapitalgesellschaften gegenüber dem Satz von 15% KSt. für Ausschüttungen auf börsengängige Anteile wird damit begründet, dass eine Kapitalmarktförderung bei den personenbezogenen Kapitalgesellschaften nicht erforderlich sei, vielmehr bei solchen Unternehmungstypen eine ausreichende Selbstfinanzierung anzustreben ist. Die grundsätzliche Fehlkonstruktion der Bestimmungen über die Doppelbelastung von Ausschüttungen bleibt also in milderer Form weiterhin bestehen. Ihre Auswirkungen dürften zwar nunmehr den Wettbewerb zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen nicht mehr allzu sehr negativ beeinflussen, trotzdem bleibt als Fernziel die Forderung nach einer völligen Abschaffung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften bestehen.

Zur Beseitigung der Doppelbelastung kommen vor allem zwei Wege in Betracht, nämlich der Abzug der Ausschüttungen vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn oder die Anrechnung der gezahlten KSt. auf die ESt. der Beteiligten nach Art der Kapitalertragsteuer. Die erstere dieser beiden Methoden wäre zweifellos einfacher durchführbar und wir geben ihr deshalb den Vorzug. Schürmann empfiehlt dagegen für Gesellschaften mbH. die Abzugsfähigkeit der KSt. von der ESt. der Anteilseigner, damit nicht durch Abzugsfähigkeit der Ausschüttungen vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn ein Anreiz zur schnellen Ausschüttung hoher Gewinn-

) Rose: Lie Umwandlung ertragstarker Gesellschaften mbH. in Aktiengesellschaften als mögliche Folge der ungleichen Besteuerung von Gewinnausschüttungen, Wpg. 1955, S.392.

teile bestehe.¹⁾ Wir glauben im Gegensatz zu Schürmann nicht, dass durch Abzugsfähigkeit der Ausschüttungen ein solcher nachteiliger Effekt wesentlich gefördert werden würde, und was die Schnelligkeit der Gewinnausschüttung betrifft, so wird man auch das Interesse der Gesellschafter nicht übersehen dürfen.

Eine starke wettbewerbsmässige Vorbelastung und damit eine Differenzierung im negativen Sinn, stellte die Mindestbesteuerung der Körperschaften dar, welche dadurch u.U. gegenüber Personenunternehmen stark benachteiligt werden konnten. Nach § 17 KStG kam an Stelle der Besteuerung des Gewinns eine Besteuerung der Ausschüttungen in Frage einschliesslich gewisser Vergütungen, nämlich dann, wenn letztere höher waren als der Gewinn bzw. in Verlustjahren. Für die Mindeststeuer galten folgende Bemessungsgrundlagen:

- 1) die Ausschüttungen (auch verdeckte Gewinnausschüttungen), soweit sie 4% des Nominalkapitals übersteigen,
- 2) alle Vergütungen, die an Personen bezahlt wurden, welche mit der Überwachung der Geschäftsführung betraut sind (Aufsichtsräte, Grubenvorstände usw.),
- 3) alle Vergütungen an Vorstandsmitglieder und sonstige leitende Angestellte, soweit deren Bezüge missbräuchlich hoch erschienen.

Lenski²⁾ begründet die Mindeststeuer als eine Parallelerscheinung zur Besteuerung nach dem Verbrauch bei der ESt. Auch hier werde nicht ein tatsächliches Einkommen zugrundegelegt, sondern man gehe infolge des höheren Verbrauchs von einer höheren Leistungsfähigkeit aus. Während also die ESt.-Veranlagung nach dem Verbrauch dann eingreift, wenn offensichtlich ein zu niedriges Einkommen deklariert wurde, kann man dies bei der Mindestbesteuerung nicht sagen. Das ausgeschüttete Mindesteinkommen ist auf keinen Fall ein Zeichen höherer Leistungsfähigkeit. Soweit Dividenden auch bei negativem Ergebnis oder bei schlechter Ertragslage gezahlt werden, mag dies einer Dividendenpolitik zur Stützung der Kurse entsprechen, fällt den in Frage stehenden Unternehmen jedoch angesichts der liquiditätsmässigen Anspannung, welche aus dieser Situation entsteht, schon schwer genug. Eine Steuer auf diesen Vorgang ist ungerecht und gefährlich, weil die Ausschüttungen in

1) Schürmann: Die Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, insbesondere der GmbH., Rundschau für GmbH. 1958, S. 66.
2) Lenski: Grundriss der Körperschaftsteuer, Stuttgart 1950, S. 99.

olchen Fällen aus der Substanz erfolgen, was im Sinn des Gläubigerschutzes nicht wünschenswert ist; die Mindeststeuer wird dann ebenfalls aus der Substanz bezahlt und verschärft die ungünstige Wirkung der Ausschüttung noch. Die Ausschüttung erfolgt also aus bereits versteuerten Mitteln, so dass die Mindestbesteuerung bereits die zweite Belastung darstellt, einschliesslich der ESt.-pflicht beim Empfänger also eine Dreifachbelastung vorliegt. Die wettbewerbliche Auswirkung einer solchen Besteuerung kann auch ein noch so leistungsfähiges Unternehmen nicht ausgleichen; die Unterschiede in den Startbedingungen sind sowohl gegenüber nur einfach belasteten Körperschaften (bei nicht ausgeschütteten Gewinnen) als auch gegenüber Personenunternehmungen (Personengesellschaften und Einzelunternehmungen) kaum durch Rationalisierung anderweitig einzuholen. Dieser ungerechten Wirkung auf die Konkurrenzstruktur der Märkte wurde durch Abschaffung der Mindestbesteuerung ab 1.1.1955 Rechnung getragen, und zwar durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954.¹⁾ Dadurch tritt eine Dreifachbelastung künftig nicht mehr ein.

) Bemessungsgrundlage und Steuersätze

Vergleicht man die KSt. und die ESt. in ihren Auswirkungen auf die besteuerten Wirtschaftseinheiten, so fällt zunächst auf, dass die Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen der Steuern (Einkommen) verhältnismässig gering sind. Sie beschränken sich bei der KSt. auf einige nichtabzugsfähige Ausgaben und das sogenannte Verschachtelprivileg, bei der ESt. auf die Abzüge der persönlichen Sphäre (Sonderausgaben, aussergewöhnliche Belastung). Es bestehen keine wesentlichen Unterschiede der steuerlichen Gewinnermittlung von Körperschaften und einkommensteuerpflichtigen Unternehmern, durch welche möglicherweise die Ausgangsstellung im Wettbewerb verändert wird, sondern die Gewinnermittlungsvorschriften des KStG. nehmen ausdrücklich in § 6 KStG. auf die einkommensteuerliche Gewinnermittlung Bezug. Die Gewinnermittlung nach EStG. wird für die Zwecke der KSt. ergänzt, insbesondere hinsichtlich von Tatbeständen, welche nur bei Körperschaften grössere Bedeutung haben oder vorkommen, so der Sanierung, Umwandlung, Verschachtelung, Fusion,

1) BGBl. 1954 I S.373 ff.

Liquidation und der Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland. Diese speziellen Vorschriften der Gewinnermittlung bei Körperschaften haben zwar innerhalb dieser Gruppe einen ganz bestimmten wettbewerbspolitischen Gehalt, sie schaffen aber gegenüber Personenunternehmungen keine schroffen Gegensätze. Lediglich die in § 12 KStG. verankerte Nichtabzugsfähigkeit der VSt. sollte, wie wir bereits ausgeführt haben, beseitigt werden; die VSt. kann zwar von den einkommensteuerpflichtigen Unternehmern ebenfalls nicht vom Gewinn abgezogen werden, aber sie wird als Sonderausgabe geltend gemacht. Daraus ergibt sich, dass - abgesehen von der Abzugsfähigkeit der VSt. - , im wettbewerblichen Sinn keine wesentlichen Angleichungen der Bemessungsgrundlagen von KSt. und ESt. erforderlich sind.

Bei der Bemessung der KSt-Sätze ist zuerst die Frage zu klären, ob proportionale oder progressive Steuersätze gewählt werden sollen. Grundsätzlich war die Berechtigung progressiver Steuersätze lange Zeit sehr umstritten; sie wird heute aus zwei Gründen hergeleitet, einmal aus der grösseren Leistungsfähigkeit höherer Einkommen allgemein (Prinzip der Gleichmässigkeit) und andererseits aus dem abnehmenden Grenznutzen der hohen Einkommensteile.¹⁾

Gegen die Begründung vom abnehmenden Grenznutzen wendet Neumark ein, der Verlauf der Grenznutzenkurve sei absolut ungewiss, und nehme man eine Abnahme bis auf Null an, so stehe einer Begründung der Übersteigerung der Progression bis auf 100% nichts im Wege. Nach Ad. Wagner kann eine progressive ESt. auch notwendig sein, um die regressive Wirkung der indirekten Steuern zu kompensieren. Die Verkehr- und Verbrauchsteuern treffen bekanntlich alle Schichten der Bevölkerung gleichmässig, die Reichen wie die Armen; bei den Beziehern hoher Einkommen wirken sie daher ungleich milder, sie wirken regressiv.

Neumark sieht als vernünftigste Begründung der Progression das Leistungsfähigkeitsprinzip an, wie immer es auch gefasst sei. Eine Begründung nach der Grenznutzenlehre komme z.B. für einen progressiven KSt.-Tarif nicht in Frage, da die Grenznutzenlehre "die Bedürfnisse, Wertungen usw. von Individuen im Auge hat."²⁾ U.E. spricht das jedoch nicht gegen die Anwendbarkeit der Grenznutzenlehre zur Begründung progressiver Tarife, sondern es spricht

1) Neumark, a.a.O., S.74/75.

2) Neumark, a.a.O., S.79.

gegen die Anwendung progressiver Tarife bei der KSt.. Die Grenznutzenlehre ist vielmehr geradezu der Ausdruck der sozialpolitisch gewollten und durch die Progression angestrebten Einkommensumschichtung.

Obwohl man sich aus obengenanntem Grund gegen progressive Tarife bei den Ertragsteuern wenden muss, hält Neumark unter bestimmten Bedingungen eine progressive KSt. als Gesamtertragsteuer juristischer Personen für gerechtfertigt. Es würde sich so im Sinn der Doppelbelastung eine doppelte Progression ergeben, und damit wäre die Ungleichmässigkeit nicht beseitigt. Bejaht man eine teilweise Kalkulierbarkeit der Ertragsteuern, so wird deutlich, wie schwierig es wäre, progressive KSt.-Sätze zu berücksichtigen. Die Konkurrenzlage zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen wäre zwar angeglichen, wenn beide progressiv besteuert werden, wir halten aber, wie später noch ausgeführt wird, den Weg der Angleichung durch proportionale Sätze für gangbarer.

Gegen die heutige Form der Ausgestaltung der KSt. und ganz besonders gegen einen progressiven KSt.-Tarif, wie wir ihn schon von 1939 bis 1948 hatten, wendet sich Schmölders. Er bemängelt, die KSt. verhindere eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Anwendung der Gewinne zur Intensivierung und Rationalisierung des Produktionsprozesses, sowie zur Erweiterung und Modernisierung der Produktionsanlagen, mit anderen Worten, Realkapitalbildung und Investition würden weitgehend geschädigt. "Noch bevor der betriebswirtschaftliche Leistungserlös den Organen der Gesellschaft zur verantwortlichen Disposition zur Verfügung steht, nimmt die KSt. ihn weitgehend in Beschlag . . . Die KSt. ist das Schulbeispiel einer Kapitalvernichtungssteuer."¹⁾ Schmölders schlägt dagegen eine bessere Anpassung des KSt.-Satzes an die Leistungsfähigkeit der Unternehmungen und eine Ausdehnung dieser Form der Besteuerung auf alle Rechtsformen zur gleichmässigen Behandlung im wettbewerbspolitischen Sinn vor.

Ebenso wie Schmölders kommt auch waldmann zu dem Ergebnis, man könne einer proportionalen Besteuerung der Kapitalbildung aus dem Einkommen der juristischen Personen zustimmen, wenn jede Dividendenausschüttung bei der Körperschaft als solche grundsätzlich

1) Schmölders: Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer, StuW 1948, Sp.904 ff.

steuerfrei bleibt "und nur beim Empfänger, dem Gesellschafter oder Aktionär der volles ESt., Kirchensteuer und dem Notopfer Berlin unterliegt."¹⁾ Waldmann lehnt einen progressiven KSt.-Tarif mit Recht ab.

Von betriebswirtschaftlicher Seite hat jedoch Lottes den Vorschlag einer progressiven KSt. gemacht, und zwar ebenfalls mit der Begründung der gleichmässigen Besteuerung und mit dem Bestreben, die kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften zu entlasten. Lottes fordert,²⁾ man möge den progressiven Tarif von 1946 wieder aufgreifen und ausbauen, der folgende Sätze für die KSt. vorsah: für Einkommen unter DM 50 000 35%, von DM 50 - 100 000 45%, von DM 100 - 500 000 55% und über DM 500 000 65%. Dabei ist Lottes, genau wie Waldmann, von dem Erfordernis ausgegangen, es seien für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen im Sinn einer Gleichmässigkeit der Besteuerung in wettbewerbsmässiger Hinsicht gleiche Startbedingungen zu schaffen, und doch kommt er zu einem völlig anderen Ergebnis wie Waldmann.

Bei dem Reformvorschlag von Lottes erscheinen zunächst die Startbedingungen angeglichen, denn sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personenunternehmungen würden hiernach einer progressiven Besteuerung unterliegen. Jedoch haben wir uns dazu bekannt, dass nach der Beurteilung der Progression aus dem Gedanken des fallenden Grenznutzens heraus, eine Progression bei allen Ertragsteuern, somit auch bei der KSt. sinnwidrig sei, weil es bei den besteuerten Objekten keinen Grenznutzen gibt. Bejaht man aber für Körperschaften nur eine proportionale Steuer, so liegt der Gedanke nahe, wie ihn Schmölders konzipiert hat, auch alle anderen Betriebe proportional und nicht progressiv der ESt. zu unterwerfen, insofern also eine Gleichstellung der Startbedingungen zu erreichen, wie wir später noch ausführen werden.

Im Steueränderungsgesetz 1958 hat sich der Gesetzgeber von diesem Gedanken entfernt, indem er für personenbezogene Kapitalgesellschaften eine progressive Vorstufe zum Hauptsteuersatz von 49% eingeführt hat. Der neue KSt.-Tarif sieht ab 1.1.1958 folgende Steuersätze vor: im Regelfall 51% für den nicht ausgeschütteten und 15% für den ausgeschütteten Gewinn der Kapitalgesellschaften, ferner 49% für die nicht zu den Kapitalgesell-

1) Waldmann: Zur Problematik der Doppelbesteuerung, BFuP 1954, S.425.
2) Lottes: Die Reform der ESt., ZfB. 1953, S.175.

schaften gehörenden Körperschaften, d.h. für die unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und für die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Daneben bestehen Tarifvergünstigungen für Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, private Bausparkassen, reine Hypothekenbanken, gemischte Hypothekenbanken und Schiffspfandbriefbanken.

Für die personenbezogenen Kapitalgesellschaften beträgt der reguläre Steuersatz 49%, also zwei Prozent weniger als für die in der Regel kapitalkräftigeren Publikums-Aktiengesellschaften. Dagegen beträgt aber der Steuersatz auf Ausschüttungen 26,5%, also 11,5% mehr als für die nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften. Die personenbezogenen Kapitalgesellschaften werden definiert als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, deren Anteile zu mehr als 76% natürlichen Personen gehören und deren Vermögen 5 Mill. DM nicht übersteigen darf. Handelt es sich dabei um Aktiengesellschaften, so dürfen deren Aktien nicht zum Handel an der Börse oder zum geregelten Freiverkehr zugelassen sein und sie müssen auf den Namen lauten. Die Beteiligungen dürfen das Nennkapital der Gesellschaft nicht übersteigen. Wenn auch Steinberg¹⁾ mit Recht darauf hinweist, dass die Bildung von zweierlei Gruppen von Kapitalgesellschaften dem System des Körperschaftsteuerrechts widerspricht, so würden wir doch im Grundsatz gegen eine Zweiteilung des KSt.-Satzes nichts einwenden, da die finanzielle Kraft dieser verschiedenen Kapitalgesellschaftstypen allzu unterschiedlich ist und der Grundsatz von der Gleichmässigkeit der Besteuerung hier Differenzierungen der Belastung trotz des Bruchs im KSt.-System geboten erscheinen lässt. Wir wenden uns jedoch gegen die progressive Vorstufe, deren Sätze bei Gesamteinkommen bis zu DM 50 000 wie folgt aufgebaut sind:

1) Steinberg: Die Änderungen der KStG. und des GewStG., DStZ A 1958, S.252.

	im Durchschnitt	
für die ersten angefangenen oder vollen 10 000 DM des Einkommens	39%	39%
für die weiteren angefangenen oder vollen 10 000 DM des Einkommens	44%	41,5%
für die weiteren angefangenen oder vollen 10 000 DM des Einkommens	49%	44%
für die weiteren angefangenen oder vollen 10 000 DM des Einkommens	54%	46,5%
für die weiteren angefangenen oder vollen 10 000 DM des Einkommens	59%	49%
für alle weiteren Beträge des Einkommens	49%	49%

Abgesehen davon, dass ein Missverhältnis zwischen dem hier begünstigten Einkommen bis zu DM 50 000 und dem zugrundeliegenden Vermögen bis zu DM 5 000 000 besteht, sollte entsprechend unseren vorstehenden Ausführungen über den Gedanken des Grenznutzens als Begründung einer Progression eine solche nicht in die KSt. eingebaut werden. Dieser Systemfehler wiegt zweifellos schwerer als die Zweiteilung des Hauptsteuersatzes.

Ferner dürfte der Satz von 26,5% für Ausschüttungen der personenbezogenen Kapitalgesellschaften ungünstig gewählt sein; wenn solche Gesellschaften mehr als 15% des Gewinns ausschütten, so wird die Gesamtbelastung höher als bei denjenigen Kapitalgesellschaften, die zwar 51% für den nicht ausgeschütteten Gewinn, aber nur 15% KSt. auf Ausschüttungen entrichten müssen. Dadurch werden in der Konkurrenzsituation zwischen diesen Unternehmungstypen neue Schwierigkeiten entstehen. Eine steuerliche Entlastung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften gegenüber den finanzstärkeren Typen ist also nicht in vollem Umfang gelungen, sondern nur hinsichtlich der thesaurierten Gewinne. Lademann spricht sogar von einer offensichtlichen Umkehrung der gesetzgeberischen Absichten¹⁾ und fordert eine unverzügliche, rückwirkende Gesetzesänderung.

c) Konzentrationsförderung

Will man untersuchen, ob die Körperschaftsteuer eine Konzentrationsfördernde Wirkung ausübt, so wird sich die Aufmerksamkeit besonders auf das Schachtelprivileg und die Organvergünstigung

1) Lademann: Die neuen Tarifvorschriften für "familien- und personengebundene" Kapitalgesellschaften, BB 1958, S.849.

richten, denn diese beiden Institute des KStG. haben ihre grundlegende Bedeutung für die Unternehmungszusammenschlüsse.

Nach dem Schachtelprivileg sind Gewinne aus Beteiligungen bei der Obergesellschaft steuerfrei, wenn eine Beteiligung von mindestens 25% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft vorliegt. Auch das beherrschende Unternehmen muss hierbei eine Kapitalgesellschaft sein. Die Schachtelvergünstigung und das Organprinzip schliessen sich gegenseitig aus, weil sich eine völlige Steuerfreiheit nicht ergeben, sondern nur eine Doppelbelastung vermieden werden soll.¹⁾ Wegen dieser Vermeidung von Doppelbelastungen hat man das Schachtelprivileg als einen unentbehrlichen Bestandteil der Entwicklung der wirtschaftlichen Konzentration bezeichnet. Falsch ist aber der Schluss, dass eine Konzentration ohne das Schachtelprivileg nicht stattgefunden hätte. Es wären nur andere rechtliche Formen, vielleicht sogar wesentlich schädlichere, für die Zusammenschlüsse benützt worden, so insbesondere die Verschmelzung (Fusion) von Unternehmungen. Eine Beseitigung des Schachtelprivilegs ist aus diesem Grunde u.E. nicht empfehlenswert.

Das Schachtelprivileg gilt hinsichtlich der KSt., der GewSt. und der VSt. Die rechtliche Selbständigkeit der Untergesellschaft bleibt beim Schachtelprivileg erhalten "und es stellt damit ein System steuerlicher Dezentralisation dar."²⁾ Im Fall des Verlustes hat die Schachtelvergünstigung im Gegensatz zur Organschaft keine Auswirkung. Im Wettbewerb kann sich diskriminierend auswirken, dass das Schachtelprivileg nur unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften zusteht, bei allen Verflechtungen mit ausländischen Gesellschaften dagegen nicht angewandt werden kann. Es wird von vielen grossen deutschen Unternehmungen als ungerecht empfunden, dass sie hinsichtlich der Erträge ihrer ausländischen Vertriebsgesellschaften keine Freistellung von der Doppelbelastung haben. Ebenso empfindet es auch die ausländische Konkurrenz auf dem deutschen Markt als unfair, wenn die Gewinne aus Beteiligungen ihrer inländischen Niederlassungen an deutschen Untergesellschaften voll versteuert werden müssen. Neuerdings scheint sich hier eine Änderung auf dem Weg der Doppelbesteuerungsabkom-

1) Pfluger, a.a.O., S.114 - vgl. § 9 KStG.

2) Bühler, a.a.O., S.196.

men anzubahnen; so wurde die Steuerfreiheit der Schachteldividenden, die deutsche Obergesellschaften aus kanadischen Untergesellschaften (an denen sie zu mindestens 25% beteiligt sein müssen) beziehen, im deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommen zugestanden, weil Kanada ebenfalls das uneingeschränkte Schachtelprivileg gewährt.¹⁾

Wir geben Spitaler jedoch recht, wenn er eine Verknüpfung dieser Frage mit der jeweiligen Haltung des ausländischen Steuerrechts ablehnt, denn "wie ausländische Obergesellschaften auf dem Gebiet des Schachtelprivilegs behandelt werden, kann der Bundesrepublik gleichgültig sein. Sie kann nur das Interesse haben, inländischen Obergesellschaften die Ausbreitung im Ausland durch Erweiterung des inländischen Schachtelprivilegs zu erleichtern. Gegenwärtig gibt es wesentlich mehr deutsche Untergesellschaften ausländischer Unternehmungen als umgekehrt, denn es gelingt den deutschen Unternehmungen wegen dieser Doppelbelastung der im Ausland erzielten Gewinne offenbar nur schwer, dort Fuss zu fassen. Im Zug einer Entwicklung, bei der die zunehmende kapitalmässige Verflechtung mit dem Ausland im Vordergrund steht, sollte man den deutschen Obergesellschaften die Chance geben, ein gewisses Gleichgewicht mit den ausländischen Beteiligungen herzustellen. Der Wettbewerb im Ausland ist heute nur noch durchführbar, wenn er auf feste Stützpunkte in diesen Staaten bauen kann. Die Wiedereinführung des erweiterten Schachtelprivilegs liegt ganz im Sinn einer allmählichen internationalen Angleichung der Steuersysteme zur Erleichterung des Wettbewerbs im Welthandel, der durch Diskriminierungen steuerlicher Art künstlich beeinträchtigt wird."²⁾

Die Organschaft ist im ertragsteuerlichen Bereich des Steuersystems und in der USt. verankert. In das UStG wurde sie erst 1934 eingebaut, nachdem sie vorher von der Rechtsprechung entwickelt worden war.³⁾ Das GewStG enthält die Organschaft seit 1936, während das KStG bis heute keine Bestimmungen hierüber enthält, obwohl die Organschaft nach ständiger Rechtsprechung des RFH/BFH bei der KSt. Anwendung findet. Bei der KSt. und bei der GewSt. hat die Anerkennung der Organschaft zur Folge, dass die Organgesell-

1) Spitaler: Schachtelprivileg und Aussensteuerrecht, in: "Die Aktiengesellschaft" 1957, 2. Jahrgang, Nr. 2, S. 28.

2) Spitaler, a.a.O., S. 29.

3) Über Organschaft in der USt Siehe S. 97 ff.

schaft steuerfrei bleibt und der Gewinn bzw. Gewerbeertrag und Gewerkekaptial der Tochtergesellschaft nur bei der Obergesellschaft steuerlich erfasst wird. Die Anerkennung ist jedoch an strenge Voraussetzungen geknüpft; nach der Rechtsprechung des RFH kann eine Gesellschaft dann als Organ angesehen werden, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist, dass sie sich als Glied dieses Unternehmens darstellt, und zwar mit der Wirkung, dass sie von dem anderen Unternehmen zur Befolgung der ihr gegebenen Weisungen gezwungen werden kann.¹⁾

Der materiellrechtliche Inhalt des Begriffs der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung kann hier nicht näher erläutert werden; er setzt voraus, dass die untergeordnete Gesellschaft keinen eigenen Willen bilden und ausführen kann. Das abhängige Organ kann nur eine Kapitalgesellschaft sein, die Obergesellschaft dagegen ist als Kapitalgesellschaft oder als natürliche Person denkbar. Die Auswirkung der Organschaft bei der GewSt. muss nicht unbedingt eine steuerersparende sein. Weil das Organ gewerbesteuerlich gesehen lediglich Betriebsstätte der Obergesellschaft ist, muss das Gesamtergebnis nach § 28 ff. GewStG zerlegt werden; der Besteuerung werden also nicht getrennt ermittelte Ergebnisse zugrundegelegt, was dazu führen würde, dass Gemeinden, in denen Verlustbetriebe einer Organschaft arbeiten, von diesen Betrieben keine Gewerbeertragsteuer erheben könnten. Ob die Belastung insgesamt mehr oder weniger GewSt ergibt als bei selbständiger Erfassung der einzelnen Betriebe, hängt von der Differenzierung der Hebesätze der hebeberechtigten Gemeinden ab und kann nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall beurteilt werden.²⁾

Für die Anerkennung der Organschaft bei der KSt., wie sie nach der Rechtsprechung des RFH/BFH ausgebildet, jedoch nicht im Gesetz verankert ist, muss zu der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung noch eine Gewinnausschlussvereinbarung hinzutreten, so dass sich also eine noch engere Bindung als bei der gewerbesteuerlichen Organschaft ergibt. Unter einer Gewinnausschlussvereinbarung versteht man die Verpflichtung

1) Blümich-Klein-Steinbring: Körperschaftsteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1956, (3.Auflage), S.79.

2) Pfluger. a.a.O., S.112.

tung der Organgesellschaft zur Abführung ihres jährlichen Gewinns an die Obergesellschaft, andererseits jedoch auch die Zuführung eines etwaigen Verlustes durch die Obergesellschaft an das Organ, wobei zur körperschaftsteuerlichen Anerkennung ein langfristig bindender Vertrag notwendig ist.¹⁾

Darüber, ob die Tochtergesellschaft den Handelsbilanzgewinn oder den Steuerbilanzgewinn an das beherrschende Unternehmen abzuführen hat, sind in neuerer Zeit wieder Meinungsverschiedenheiten entstanden.²⁾ Wir halten jedoch nur die Abführung des Handelsbilanzgewinns für sinnvoll, da andernfalls eine gefährliche Aushöhlung der Untergesellschaft die Folge sein müsste, was auch ihre relative Selbständigkeit im Wettbewerb verschwinden liesse.³⁾ Nach der neuer Übergangsregelung in der Organbesteuerung ist es nicht zu beanstanden, wenn sich der Ergebnisausschluss auf das Handelsbilanzergebnis beschränkt. Es ist auch steuerlich unschädlich, wenn das Organ in vertretbarem Umfang offene oder stille Reserven bildet.⁴⁾

Eine grundlegende Bedeutung der Organschaft ist demnach in der Möglichkeit zur internen Ausgleichung der Verluste und Gewinne der angeschlossenen Betriebe zu sehen, wodurch gegenüber dem Verlustvortrag wesentliche Vorteile erreicht sind, nämlich erstens eine sofortige Minderung der Steuerbelastung schon im Verlustjahr und nicht erst in dem Jahr der Anwendung des Verlustvortrages, und zweitens eine weitgehende Beseitigung der Gefahr, durch die zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags auf fünf Jahre einer Anrechnung bei länger anhaltenden Verlustabschlüssen verlustig zu gehen. Bei der VSt. hätte die Organschaft keine praktische Auswirkung; die Steuerbelastung wäre bei einer Zusammenrechnung der Vermögen unverändert, weil die VSt. keine Progression aufweist.⁵⁾

Ein Ausbau der Organtheorie zur Einheitstheorie, nach der

-
- 1) Lenski, a.a.O., S.59/60 - Nach dem Erlass FinMin.NRW vom 18.7. 1957 - S 2526 a - mindestens drei Jahre, zitiert nach B 1957, S.730. Neuerdings wird sogar mindestens fünfjährige Bindung verlangt.
 - 2) Falkenroth: Zur Praxis der Gewinnabführung bei Organverhältnissen, Wpg 1955 S.317 - die Rechtsprechung des BFH hat in diesem Punkt einen grundsätzlichen Richtungswechsel vorgenommen, vergl. BFH.-Urteile vom 24.11.1953 (BStBl. 1954 III S.21) und vom 8.3.1955 (BStBl. III S.187)
 - 3) Vgl. Schultze-Schlutius: Die Organtheorie, Düsseldorf 1956, S.109
 - 4) Krollmann: Körperschaftsteuerliche Behandlung von Organschaften mit Ergebnisabführungsvertrag, BB 1957, S.810.
 - 5) Schultze-Schlutius. a.a.O.: S.154 ff.

alle Betriebe eines Konzerns als Gesamtunternehmen zu betrachten wären, demnach auch eine einheitliche Konzernbilanz die Grundlage der Besteuerung bilden müsste, ist bis jetzt nicht erfolgt. Die rechtliche und steuerliche Selbständigkeit der zugehörigen Unternehmungen soll vielmehr nicht angetastet werden, weshalb von juristischer Seite die Einheitstheorie überwiegend abgelehnt wird. Betriebswirtschaftlich dagegen findet in zunehmendem Mass eine einheitliche Betrachtung der Konzerne statt, was auch zur Erstellung von Konzernbilanzen führt. Das Steuerrecht steht zwischen einer vollen Anerkennung und einer Ablehnung; einerseits werden bei einheitlicher Gewinnermittlung neue Verschleierungsmöglichkeiten und Ergebnisverlagerungen befürchtet, andererseits jedoch ist in der Ausbildung des Organprinzips schon ein gutes Stück auf dem Weg zur Einheitstheorie zurückgelegt.¹⁾

Die Hilfsgesellschaftstheorie geht davon aus, man könne solche Zusammenschlussformen und Gesellschaften von der Besteuerung ohne Schaden ausnehmen, die nicht selbst Erwerb betreiben wollen, sondern nur ihre Mitglieder durch Hilfsleistung beim Erwerb zu fördern beabsichtigen, was "weniger bei Konzernen als bei Zweckgemeinschaften, bei Genossenschaften und namentlich bei Kartellen (Syndikaten)"²⁾ von Einfluss ist. Die Freistellung solcher Hilfsgesellschaften von der Besteuerung stösst jedoch auf die grosse Schwierigkeit, dass insbesondere bei Kartellen und Genossenschaften doch oft eigenes Vermögen gebildet wird, also nicht alle Gewinne zwangsläufig den Mitgliedern zufließen. Diese Hilfsgesellschaften, die, wenn auch verdeckt, eigene Erwerbsziele verfolgen, würden bei einer völligen Herausnahme aus der Besteuerung nach der Hilfsgesellschaftstheorie eine nicht ungefährliche steuerliche Besserstellung und damit einen ungerechtfertigten wettbewerblichen Vorsprung vor den Konkurrenten erhalten.

Wir haben festgestellt, dass einer Marktwirtschaft immer die Tendenz zur Kapitalakkumulation, zur Monopol- und Oligopolbildung innewohnt, dass daneben aber eine "mindestens ebenso starke gegenläufige Tendenz zur Entstehung neuer Betriebe jeder Grössenordnung, zur Bildung von Kapital in vielen Händen und zur Neubelebung von Konkurrenz lebendig ist."³⁾ Eine völlige Unterbindung der Konzen-

) Bühler, a.a.O., S.201 - 205
) Bühler, a.a.O., S.190.
) Böhm, a.a.O., S.12.

trationstendenzen durch wirtschaftspolitische oder steuerliche Mittel ist nicht möglich, sondern lediglich eine zurückdrängende Beeinflussung in Richtung auf eine organische Wettbewerbswirtschaft.

E. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs über den Gewinn

1. Einkommensteuer

Die ESt. hat als Bemessungsgrundlage die Einkunftsarten abzüglich der Sonderausgaben und aussergewöhnlichen Belastungen. Unter den Einkunftsarten befindet sich auch der Gewinn aus Gewerbebetrieb; aber weder ist der auf betriebliche Gewinne entfallende Teil der ESt. feststellbar, noch kann man sagen, der Gewinn sei betrieblich bedingt, da er nicht zwangsläufig mit der betrieblichen Tätigkeit verbunden ist (Verlustergebnis). Die ESt. stellt daher Gewinnverwendung dar und hat keinen Kostencharakter. Es würde auch einen grossen Unsicherheitsfaktor in die Selbstkostenrechnung hineinbringen, wenn man die ESt.-Belastung eines erst zukünftig zu berechnenden Jahresergebnisses als Kosten berücksichtigen wollte. Diese unbekannte Grösse könnte nur in der Form eingeschlossen werden, die vierteljährlichen Vorauszahlungen als mutmassliche ESt.-Belastung zu kalkulieren. Bei den gegenwärtigen starken Marktschwankungen erweisen sich jedoch die Vorauszahlungen in den meisten Fällen als unrichtig, d.h. sie weichen beträchtlich von den später festzustellenden Steuersollbeträgen ab. Aus unseren Ausführungen zum Überwälzungsproblem ergab sich, dass wir die ESt. nur im Rahmen des Gewinns für teilweise überwälzbar halten.

Welche Schwierigkeiten sich ergeben würden bei Nachzahlungen für Zeiträume, die mehrere Jahre zurückliegen, beispielsweise als Ergebnis von Betriebsprüfungen, kann man sich leicht vorstellen. Verneinen wir den Kostencharakter der ESt., so erhebt sich die Frage, welcher Art die einkommensteuerliche Belastung dann ist. Grossmann spricht von Zwangs-"Aufwand" und auch Maerki übernimmt diesen Gedanken. Da jedoch auch der Aufwand betrieblich verursacht sein muss, und sei er noch so "neutral" im Sinne der Klasse 2 der Ab-

renzkonten, so muss gemäss den obigen Ausführungen einer Einordnung der ESt. unter die Aufwendungen ebenfalls widersprochen werden. Würde man die ESt. als Aufwand bzw. Zwangsaufwand ansehen, so ergäbe sich der Zwang einer exakten zeitlichen Abgrenzung in der Gewinn- und Verlustrechnung und die Behandlung der Steuerrückstände als Steuerschulden in der Bilanz. Da diese Steuerschuld bei überwiegend privaten Einkünften nicht betrieblich bedingt und eine Aufteilung nahezu unmöglich ist, müsste sich häufig ein völlig falsches Bild in den Bilanzen ergeben. Man wird sich deshalb dafür entscheiden, die ESt. weder als Kosten noch als Aufwand anzusehen, sondern als Gewinnverwendung und damit als Privatentnahme.¹⁾

Wenn Maerki²⁾ die einkommensteuerliche Belastung unter dem Gesichtspunkt eines fiktiv aufgegliederten Gewinns sieht und nur den Teil der Belastung als privaten Aufwand anerkennt, der gedanklich auf den eigentlichen Unternehmerlohn entfällt, so können wir ihm hier nicht folgen, denn einmal lässt sich die Aufgliederung des Gewinns nicht durchführen, und andererseits ebensowenig die Aufgliederung der darauf entfallenden ESt. Bei der Aufgliederung des Gewinns in Unternehmerlohn, Zins auf Eigenkapital und wirklichen Gewinn müsste eine Reihenfolge festgelegt werden, denn wenn der Gewinn zu gering wäre zur Deckung dieser drei Elemente, so würde sich die Frage ergeben, auf welchen Teil der Unternehmer nun verzichtet habe; diese Frage kann nicht beantwortet werden. Denkt man den Gedanken Maerkis konsequent zu Ende, so würde die Voraussetzung einer Passivierung der ESt.-Schulden notwendig, jedoch nur für ESt.-Schulden, die nicht auf den Unternehmerlohn entfallen; das ist u.E. nicht möglich. Demgegenüber vertreten wir den Standpunkt, dass die ganze ungeteilte ESt.-Belastung in der privaten Sphäre des Unternehmers liegt, also in vollem Umfang Gewinnverwendung ist. Das schliesst nicht aus, dass sie je nach Marktlage aus den Preisen finanziert wird.

1) So auch Findeisen, Unternehmung und Steuer, S.102, und Linz, Die Steuer in der betrieblichen Kostenrechnung, S.27; nach Maerki, a.a.O., S.72/73.
2) Maerki, a.a.O., S.75/77.

a) Tarifgestaltung

Wir haben bereits in der Einleitung einen Vergleich der Est.-Belastung in Prozenten des Einkommens nach den seit 1925 jeweils geltenden Tarifen vorgenommen. Nach dem Steueränderungsgesetz 1958 sind jedoch so grundlegende Tarifumgestaltungen eingetreten, dass ein zeitlicher Belastungsvergleich sehr erschwert wird. Der ab 1.1.1958 geltende Tarif enthält nur noch eine Steuerklasse, andererseits ist die Besteuerung der Ehegatten nach dem Splittingverfahren in den Tarif eingebaut. Dieser abgeleitete Tarif bedeutet, dass der Grundtarif im Verhältnis 2 : 1 gestreckt wird, denn bei den zusammenveranlagten Ehegatten wird das gemeinsame Einkommen halbiert und der auf die Hälfte des Einkommens abzulesende Steuerbetrag wieder verdoppelt. Daraus folgt, dass sich der Anstieg der Spitzenbelastung des Einkommens entsprechend verlangsamt, wenn das Einkommen nach dem Splittingverfahren veranlagt wird. Die Vergleichbarkeit mit den Tarifen früherer Jahre wird auch dadurch beeinträchtigt, dass vor Anwendung der Tabelle gewisse Freibeträge (Grundbetrag, Manipulationsbetrag in der Proportionalzone, Kinderfreibeträge, Altersfreibetrag) vom Einkommen abzusetzen sind.

Der neue Est.-Tarif ist auf einer algebraischen Funktion aufgebaut, während die bisherigen Tarife auf einer logarithmischen Funktion beruhten. Der Hauptunterschied ist jedoch in der Vorschaltung einer breiten Proportionalzone vor den eigentlichen progressiven Tarif zu sehen. Einkommen bis zur Höhe von DM 8 000, bei zusammenveranlagten Ehegatten demnach bis zur Höhe von DM 16 000 unterliegen nach Abzug der Freibeträge einem proportionalen Steuersatz von 20%. Es wird erwartet, dass 2,8 Mill. Steuerpflichtige das Mindesteinkommen von DM 1680 bzw. DM 3360 für Verheiratete nicht erreichen und somit aus der Steuerpflicht ausscheiden. 95% der Steuerpflichtigen sollen in der Proportionalzone erfasst werden.¹⁾ Dadurch wird zwar die Finanzverwaltung beträchtlich entlastet, jedoch bestehen Zweifel, ob diese Massnahme der steuerlichen Gerechtigkeit dient. Die grosse Masse der mit ihrem Einkommen in der Proportionalzone liegenden Steuerpflichtigen wird sich nicht aus Unternehmern, sondern aus LSt.-Pflichtigen zusammensetzen.

Während bei dem bis 1957 anzuwendenden Est.-Tarif die höch-

1) Monser - Lantau: Der neue Est.-Tarif, DStZ A 1958, S.241.

te Spitzenbelastung 63,45% und die höchste Durchschnittsbelastung (Plafond) 55% betrug, ist nach dem neuen Tarif der Spitzensatz auf 53% begrenzt; auch der durchschnittliche Steuersatz nähert sich mit wachsendem Einkommen asymptotisch dem Satz von 53%. Der Spitzensatz von 53% wird schon bei einem Einkommen ab DM 110 000 bzw. DM 220 000 bei einer Veranlagung im Wege des Splitting erreicht; bei diesem Betrag beginnt somit die proportionale Endstufe des Tarifs. Der höchste Satz von 53% bedeutet im Vergleich zum Hauptsteuersatz von 51% bei der KSt. bzw. 49% für personenbezogene Kapitalgesellschaften eine gerechtere Gestaltung der Besteuerungsrelation zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Die wettbewerbliche Wirkung des umgestalteten ESt.-Tarifs kann also als günstig angesprochen werden. Noch besser wäre jedoch u.E. eine Ausgestaltung gewesen, die eine Anwendung proportionaler ESt.-Sätze auf alle nichtentnommenen Gewinne von Einzelunternehmungen und Personengesellschaften vorgesehen hätte.

Bejagt man für Körperschaften eine proportionale Steuer, so liegt der Gedanke nahe, wie ihn Schmölders konzipiert hat, auch alle anderen Betriebe proportional und nicht progressiv der ESt. zu unterwerfen, insofern also eine Gleichstellung der Startbedingungen zu erreichen. Der progressive ESt.-Tarif wäre dabei auf die entnommenen Gewinne zu beschränken. Auch Flume neigt dem Gedanken zu, eine Trennung der ESt. und der KSt. auf die Kapitalbildung einerseits und der ESt. auf den Verbrauch andererseits durchzuführen, wobei zwar beide Formen progressiv sein sollen, aber erstere nur sehr mässig bis zur Höhe von 40% und die Progression auf den Verbrauch dagegen abschreckend hoch.¹⁾

Schmölders geht es bei seinen Ausführungen in erster Linie um die sinnvolle Anpassung der ESt. und der KSt. an die Wettbewerbsordnung. Er meint zu diesem Problem u.E. mit Recht . . . "im Sinn dieser Auffassung (von der Idealform der 'gerechten ESt.' d.V.) wurde auch der spätere Ausbau der ESt., die Heranziehung der juristischen Personen, die immer weitergehende Verschärfung der Progressionsstaffel und ihre Anwendung auf gewerbliche Gewinne (statt nur auf die daraus abgezweigten Einkommen des Betriebsinhabers) mehr oder weniger kritiklos noch als 'Fortschritt' empfunden und gebilligt, obgleich die Voraussetzungen, in denen die systemati-

Flume: Reform der Einkommensbesteuerung, B 1952, S.1016 ff.

sche Vollkommenheit der ESt. begründet war, inzwischen weitgehende Veränderungen erfahren hatten."¹⁾

Dieser Entwicklung ist wegen des Systemwandels auch nicht einfach durch Herabsetzung der Steuersätze Rechnung zu tragen, sondern sie erfordert eine echte Anpassung der Besteuerung. Mit Recht betont Schmolders, man müsse in diesem Sinn auch den Gewerbebetrieb der Personenunternehmungen als Objekt betrachten, was insofern das Grenznutzenprinzip für die Begründung der progressiven Gewinnbesteuerung ausschliesse. Auch wir vertreten die Ansicht, die Angleichung der wettbewerblichen Voraussetzungen hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen könne dadurch geschehen, dass man bei beiden Formen die Gewinne proportional besteuert, soweit sie nicht entnommen werden. Wir wollen indessen nicht so weit gehen wie Schmolders, wenn er fordert "das Endziel in der Ausgestaltung der Betriebsbesteuerung wäre vom volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt aus die völlige Neutralisierung der Belastungswirkungen, die von der Besteuerung ausgehen, gegenüber der Wettbewerbslage der Unternehmungen."²⁾ Wie wir bereits ausgeführt haben, halten wir eine wettbewerbspolitische Neutralität der Besteuerung nicht für wünschenswert.

Schwierig ist das Problem, ob und wie bei einkommensteuerpflichtigen Personengesellschaften und Einzelunternehmungen der vorweg bezahlte proportionale Betrag der ESt. später auf den progressiven Satz, welcher den Verbrauch treffen soll, anzurechnen ist. Nach dem Entwurf I zur Betriebssteuer³⁾ käme eine volle Anrechnung der gezahlten Betriebssteuer auf die persönliche Einkommensteuerschuld der Betriebsinhaber in Frage. Dann würde aber doch wieder die Progression des Tarifs in das Preisgefüge der Betriebe hinüberwirken.

Die Idee einer einheitlichen Betriebsteuer ist schon seit vielen Jahren immer wieder diskutiert worden. Von betriebswirtschaftlicher Seite hat wohl als Erster Findeisen schon im Jahre 1924 den Gedanken einer Betriebsteuer ausgesprochen mit den Worten: "die Benachteiligung durch die Anwendung der Progressions-

1) Schmolders: Steuersystem und Wettbewerbsordnung, ORDO 1950, Bad Godesberg 1950, S.143.

2) Schmolders, a.a.O., S.157.

3) Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer, vorgelegt vom Betriebsteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen, StuW 1949, Sp.929 ff.

Sätze der Einkommensbesteuerung auf den gesamten Ertrag der Einzelunternehmung (also einschliesslich Kapitalzuwachs, Reserven) liess sich ausschalten durch Schaffung eines besonderen Betriebssteuergesetzes, welches eine Trennung zwischen Privatwirtschaft des Unternehmers und seiner Betriebswirtschaft in steuerlicher Hinsicht herbeizuführen hätte. Unseres Erachtens sollten alle Unternehmungen, seien sie nun Einzelunternehmung, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, nach denselben Grundsätzen besteuert werden (Betriebssteuer), welchen auf der anderen Seite eine gleichmässige Besteuerung der Einnahmen aus Unternehmungen (ESt.) entsprechen würden."¹⁾

Auch der Heidelberger Juristentag von 1924 hat schon Leitsätze in dieser Richtung aufgestellt.²⁾ Der Gedanke wurde in der Kriegszeit wieder unter neuen Gesichtspunkten, nämlich solchen der Vereinfachung des Steuersystems, aufgegriffen und weitergeführt, so von Schmölders und Terhalle.³⁾ Ganz besonders aber in der Nachkriegszeit wurde der Betriebssteuergedanke von einigen Wissenschaftlern energisch vertreten, zunächst ausführlich und mit einem Gesetzesentwurf versehen von Carl Boettcher,⁴⁾ danach nochmals 1949 vom Betriebssteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen, dem die Wissenschaftler Schmölders, Boettcher, Klein, Fischer, Binder und Gast angehören, in einem wissenschaftlichen Gutachten nebst Vorlage von drei Gesetzesentwürfen.⁵⁾

Von den Vertretern der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gilt auch Aufermann als Befürworter einer einheitlichen Betriebssteuer; er billigte in einem Referat 1948 im wesentlichen den Inhalt des Betriebssteuergesetzes in der Konzeption von Boettcher.⁶⁾

-
-) Findeisen: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin 1924, S.45, zitiert nach Hasenack, Das Aufkommen der Betriebssteueridee, BFuP 1950, S.765.
 -) Fischer: Stellungnahme zu einer Denkschrift von Döhner, Letmathe, Zum Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, StuW 1948, Sp.709ff.
 -) Schmölders: Steuerumbau als Aufgabe für heute; Terhalle, Steuerumbau als Aufgabe für morgen, Finanzarchiv 1942 Bd.9 H. 2, S.246 ff., zitiert nach Boettcher, Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, StuW 1947, Sp.67 ff.
 -) Boettcher: Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, StuW 1947, Sp.67 ff.
 -) Sonderheft Betriebssteuer, StuW 1949, Sp.929 ff. - Binder, der später als Gegner auftrat, hat jedoch an den Entwürfen nicht mitgewirkt.
 -) Bühler: Zur zweiten Bonner Steuertagung vom 23. - 24.4.1948, StuW 1948, Sp.393 ff.

Eine einheitliche Betriebsteuer soll in erster Linie folgenden Zwecken dienen:

- 1) sie soll eine gleichmässige steuerliche Behandlung aller Unternehmungen ohne Rücksicht auf die Rechtsform herbeiführen,
- 2) sie soll der Selbstfinanzierung der Betriebe dienen,
- 3) sie soll den Verbrauch und die Ausschüttungen hemmen durch scharfe Progression der ESt. ausserhalb der betrieblichen Sphäre.

Zu 1) Dieser Punkt erscheint auch heute noch als der wesentlichste, da die Wettbewerbssituation zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen noch immer unübersichtlich ist. Es ist unsinnig, wenn so zufällige Dinge wie der Familienstand oder aussergewöhnliche Belastungen und auch die übrigen Einkünfte eines Steuerpflichtigen über die unterschiedliche Höhe der Steuerbelastung auf den Wettbewerb wirken.¹⁾ Der steuerlichen Gerechtigkeit würde es mehr entsprechen, wenn diese Dinge, ebenso wie die Progression des Tarifs, auf die Besteuerung des Verbrauchseinkommens beschränkt blieben. Nur hier, bei den entnommenen Gewinnen, entspricht es dem Grundsatz von der Gleichmässigkeit der Besteuerung, die in der persönlichen Sphäre der Steuerpflichtigen liegenden Gründe der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit gebührend zu berücksichtigen. Bei der an das Objekt anknüpfenden Betriebsbesteuerung dagegen entspricht es der Gleichmässigkeit der Besteuerung, wenn die nicht entnommenen Gewinne bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen gleich, nämlich proportional, erfasst werden.

Eine einheitliche Betriebsteuer soll also nicht nur die wettbewerblichen Unterschiede zwischen den verschiedenen Unternehmungsformen eliminieren, sondern sie soll ebenso verhindern, dass ungerechtfertigte Unterschiede der Konkurrenzlage bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmungen infolge persönlicher Einflüsse auf die Steuerbelastung entstehen. Die persönlichen Momente der ESt.-Belastung sind betriebsfremder Art und dürfen "die (wirtschaftlich notwendige) gleichmässige kalkulatorische Ausgangslage für die am Leistungswettbewerb Beteiligten" nicht beeinflussen.²⁾ Der Familienstand ist denkbar ungeeignet, das Mass der möglichen Selbst-

1) Boettcher: Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, StuW 1947, Sp.67 ff.

2) Koulis: Soziale Gestaltung der Besteuerung oder volkswirtschaftliche Steuerpolitik?, Tübingen 1949, S.31.

finanzierung einer Betriebswirtschaft zu bestimmen, indem er unterschiedliche Steuerbelastungen hervorruft. Dem Unternehmer verbleibt zur Investition nach Abzug der Steuern ein Gewinnrest, der nicht mehr das Resultat der betrieblichen Leistungsfähigkeit ist, sondern das Ergebnis zufälliger persönlicher Einflüsse auf die Anwendung des ESt.-Tarifs. Eine "willkürliche Ungleichheit der Konkurrenzbedingungen" ist die Folge.¹⁾

Es erscheint wichtig, dass bei Einführung einer einheitlichen Belastung die Wahl der Unternehmungsform nach rein steuerlichen Gesichtspunkten unterbleiben würde und wieder die rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte gebührende Beachtung fänden, so dass die Korrektur von Fehlentwicklungen durch steuerbegünstigte Umwandlung danach nicht mehr erforderlich wäre. Betriebswirtschaftlich gesehen wäre es wohl ein Fortschritt, wenn man die Personengesellschaften als Einheit ansehen würde, statt von der Fiktion auszugehen, jeder Beteiligte betreibe im Rahmen dieser Unternehmung sozusagen sein eigenes selbständiges Erwerbsgeschäft, wie es nach der Bilanzbündeltheorie heute noch vom Fiskus beurteilt wird. Bühler meint zur Auflösung der Einheit der OHG,²⁾ sie "bringt u.a. die Gefahr mit sich, den Weg für die Erkenntnis der OHG als Betrieb, namentlich der Wirkung der Steuern für diesen Betrieb, zu versperren, und doch ist es dieser Betrieb und seine Lebensnotwendigkeiten, seine Liquiditätserfordernisse, der die steuerliche Betrachtung der OHG bestimmen muss."

Der Vorschlag von Boettcher ist als ausgesprochene Objektbesteuerung gedacht und betrifft nur Gewerbebetriebe, nicht selbständige Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft; für diese Zweige müssten noch besondere Formen gefunden werden. Als nachteilig ist anzusehen, dass ein Einbau der GewSt. in das Betriebsteuersystem nicht erfolgt ist; sowohl GewSt. als auch USt. sollen bestehen bleiben.

Zu 2) Dieser Punkt kann heute nach den wiederholten Steuersenkungen und angesichts der bereits aufgezeigten Gefahren übertriebener Selbstfinanzierung als überholt angesehen werden. Die steu-

1) Koulis, a.a.O., S.32.

2) Bühler: Steuer und Gesellschaftsform, StuW 1943, Sp.106, zitiert nach Boettcher, Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, StuW 1947, Sp.67 ff.

erlich begünstigte Selbstfinanzierung hat die Unternehmungen in der Nachkriegszeit aus einer grossen Kapitalarmut verhältnismässig schnell herausgeführt; jedoch würden bei einer Weiterführung dieser Kapitalbildungsmöglichkeiten in extremer Form sozial ungerechtfertigte Vermögensumschichtungen durch ausschliessliche Kapitalbildung in der Hand der Unternehmer herbeigeführt werden. Nach den beträchtlichen Steuerensenkungen haben die Sparer bewiesen, dass sie zur Gesundung des Kapitalmarkts beitragen und Vermögen bilden wollen.

Die gegenwärtigen ESt.- und KSt.-Sätze bieten ausreichende Möglichkeiten der Kapitalbildung im Betrieb; jedes Mehr, sei es nun auf dem Weg über eine Betriebsteuer oder über Steuerbegünstigungen, wäre schädlich. In diesem Punkt kommt deutlich zum Ausdruck, dass die Vertreter des Betriebsteuergedankens neben ihrer theoretischen Begründung auch an eine Senkung der Steuerbelastung durch die Betriebsteuer gedacht haben, was aus der damaligen überhöhten Steuerbelastung heraus zu verstehen, heute aber nicht mehr aktuell ist.

Zu 3) Auch dieser Punkt hat an Bedeutung heute stark eingebüsst, da er mit Ziffer 2) und dem Wunsch nach Kapitalbildung eng zusammenhängt. Er entspricht einer Art "Austerity-Politik" und passt nicht mehr in die veränderte wirtschaftliche Situation. Dass alle Ausschüttungen, also u.U. auch Kapitalrückzahlungen von der progressiven ESt. erfasst werden sollen, wird heute kaum noch Befürworter finden. Ebenso wurde mit Recht kritisiert, dass der Unternehmerlohn bei allen Unternehmungsformen zwar vom Gewinn abzugsfähig sein soll, der Unternehmer dagegen für diese Bezüge LSt. entrichten müsse.¹⁾

Ein Abbremsen des Verbrauchs durch hohe Progression würde in der jetzigen Wirtschaftslage zu schweren Schädigungen führen, da die Pläne der Unternehmer eine mässig expansive Entwicklung vorsehen, und bei Rückschlägen in der Nachfragemenge Einschränkungen erforderlich werden könnten.

Während Boettcher zunächst einen Satz von 50% für die Betriebsgewinnsteuer und einen solchen von 2 1/2% für die Betriebsvermögensteuer vorgeschlagen hat, hält man diesen Satz allgemein für zu

1) Boettcher, Conrad: Rechts- und Wirtschaftspraxis, 14 D Unternehmungsformen.

hoch, vor allem weil er bei vielen kleinen Betrieben eine Verschlechterung ihrer Situation bedeuten würde, und weil bei der VSt. eine Doppelbelastung von insgesamt 5% insbesondere in Verlustjahren untragbar wäre.¹⁾ Ascher würde einen Satz von 30 - 40% noch als Verhandlungsbasis ansehen.²⁾ Von anderer Seite wurde der Vorschlag eines gespaltenen Satzes gemacht, nämlich 30 - 35% für Kleinbetriebe und 45 - 50% für Kapitalgesellschaften, um so einer gewissen Übermacht der letzteren Rechnung zu tragen.³⁾

Von den Gegnern einer einheitlichen Betriebsteuer seien vor allem Conrad Boettcher, Odilo Binder, Merkle, Bühler und Spitaler genannt. Spitaler gibt der Ablehnung allgemein Ausdruck, wenn er anlässlich von Vorschlägen für die "grosse Steuerreform" meint: "Die organische Steuerreform sollte zum Anlass einer Generalüberholung des gesamten Steuerrechts genommen werden. Man würde staunen, wie wesentlich sich das Steuerrecht durch eine solche mosaikartige steuerrechtliche Verbesserung in seinem Niveau heben liesse. Ich bleibe dabei, dass die Grundlagen unseres Steuerrechts sehr gut sind. Wir brauchen natürlich Senkungen der Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer und wesentliche Vereinfachungen. es ist aber nicht erforderlich, grundlegend neue Gedanken in der grossen Steuerreform zu verwirklichen, sondern es lässt sich sehr wohl das bestehende Steuerrecht ohne finanzpolitische Extravaganzen organisch weiterentwickeln."⁴⁾

Die Argumente der Betriebsteuergegner sind einander sehr ähnlich; sie liegen jedoch zum grossen Teil auf politischem und nur teilweise auf wirtschaftlichem Gebiet. Man befürchtet insbesondere eine Erhöhung der Steuerlast und hält eine alte Steuer, mit der man gewisse Erfahrungen hat, immer noch für besser als das Betreten völligen Neulandes, wo noch keinerlei Anhaltspunkte für eine positive oder negative Auswirkung im Einzelfall bestehen. Die Objektivierung der Betriebe und Trennung von ihren Inhabern wird als mögliche Vorstufe für eine Art Sozialisierung bezeichnet.

-
- 1) Döhner: Zum Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, nach Fischer Stellungnahme zu einer Denkschrift von Döhner, StuW 1948, Sp.709 ff.
 - 2) Ascher: Die Betriebsteuer als Mittel zum Wirtschaftsaufbau, BFuP 1949, S.143.
 - 3) Steiner: Gedanken zur Betriebsteuer, StuW 1950, Sp.645 ff.
 - 4) Spitaler: Die organische Steuerreform, StuW 1953, Sp.689 ff.

net.¹⁾ Boettcher wendet sich vor allem gegen die "Knebelung der unternehmerischen Kapitaldisposition durch eine Betriebsteuer" und sieht in dem ganzen Plan gefährliche zwangswirtschaftliche Elemente. Er hält eine nachteilige Wirkung auf die Initiative und Arbeitslust der Unternehmer für unvermeidlich, wenn man sie zu Angestellten ihres eigenen Unternehmens mache. Ferner sieht er als zwingende Folge unerwünschte Verlagerungen von Betriebsvermögensteilen in die private Vermögenssphäre an, wo sie dem Verbrauch näher seien und der doppelten Belastung der VSt. entgingen.²⁾

Binder sieht auch in der einseitigen betrieblichen Kapitalbildung eine Gefahr wegen der Vernachlässigung der privaten Kapitalbildung und hält die Betriebsteuer nicht für eine Vereinfachung, sondern sogar für eine Komplizierung des gegenwärtigen Steuersystems, abgesehen davon, dass keinerlei Sicherheit bestehe gegen eine missbräuchliche Verwendung der Betriebsteuer zur Erschliessung neuer Steuerquellen. Er schlägt zunächst eine allgemeine Steuersenkung und Beseitigung der Doppelbelastung für personalbezogene Kapitalgesellschaften vor.³⁾

Betrachtet man alle diese Einwendungen, so sind sie, was die obengenannten Punkte 2) und 3) betrifft, nämlich hinsichtlich der Selbstfinanzierung und der Kontrolle des Verbrauchs, berechtigt; jedoch bleibt das wesentliche Anliegen einer gleichmässigen Besteuerung der Rechtsformen der Unternehmungen und Ausschaltung der rein steuerlichen Erwägungen bei deren Wahl bestehen. Ob jedoch eine einheitliche Betriebsteuer das geeignete Mittel hierzu ist, mag bezweifelt werden, denn die Bemessung eines einheitlichen Betriebsteuersatzes würde tatsächlich mancherlei Risiken mit sich bringen. Eine Preisgabe des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hält Bühler nicht für ratsam,⁴⁾ und betont, es sei auch im Ausland allgemein üblich, Kapitalgesellschaften wegen ihrer grösseren Leistungsfähigkeit etwas höher zu belasten als Personenunternehmungen. Er sieht jedoch einen anderen, besseren Weg, das gewünschte Ziel zu erreichen, ohne eine

1) Bühler: Das Wesen einer einheitlichen Betriebsteuer, B 1949, S. 582.

2) Boettcher: RWP 14 D, Unternehmungsformen.

3) Binder: Zur Frage einer Betriebsteuer, BB 1950, S. 597 ff.

4) Bühler: Betriebsteuer heute, ZfB 1950, S. 589.

komplizierte Betriebssteuer einzuführen, nämlich eine geeignete Ausgestaltung der ESt. Danach wäre lediglich die ESt.-Last für die im Betrieb bleibenden Gewinnanteile auf einen tragbaren Proportionalatz zu begrenzen. Die §§ 10 a und 32 a EStG alter Fassung waren wegweisend in dieser Richtung, ebenso später der § 32b EStG, welcher für Personenunternehmungen ein Wahlrecht zwischen ESt.-Tarif und KSt.-Satz begründete.

Wir würden daher im Sinn dieser Untersuchungen folgende Lösung einer wettbewerblichen Angleichung der Steuerbelastung von Personenunternehmungen und Kapitalgesellschaften für wirksam halten, wobei wir u.U. eine etwas stärkere Belastung der letzteren bewusst akzeptieren: das KStG bleibt bestehen, jedoch mit der Massgabe einer völligen Vermeidung der Doppelbelastung durch Abzugsfähigkeit sämtlicher Ausschüttungen. Bei der ESt. wäre fakultativ ein proportionaler Satz für nichtentnommene Gewinne einzubauen, die Progression also auf die Entnahmen, den tatsächlichen Verbrauch, zu beschränken. Der proportionale Satz könnte dabei noch je nach Betriebsgrösse in zwei Stufen unterteilt werden, wie es von Steiner vorgeschlagen wurde.¹⁾

Die Bestimmung soll fakultativ sein, damit sie nicht nach Art einer Sollertragsteuer auf kleine Betriebe schädlich wirkt. Für Kleinbetriebe wäre es daher auf Antrag zweckmässig, den Gesamtgewinn, sei er nun entnommen oder nicht, nach dem progressiven ESt.-Tarif versteuern zu lassen, wenn sie dadurch unter den Proportionalatz kämen. Für Mittel- und Grossbetriebe in Form von Personengesellschaften und Einzelunternehmungen würde der Proportionalatz die Möglichkeit eröffnen, die im ESt.-Tarif über den KSt.-Satz hinausgehende Spitze abzuschneiden und damit eine echte Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den Kapitalgesellschaften herzustellen. Der im Vergleich zum KSt.-Satz etwas niedrigere Proportionalatz der ESt. auf nichtentnommene Gewinne würde ausserdem die grösseren Schwierigkeiten der Personenunternehmungen bei der Kapitalbeschaffung ausgleichen und so auch mittleren Unternehmungen einen Anreiz geben, sich in Grössenklassen der konkurrierenden Kapitalgesellschaften hochzuarbeiten. Unter diesen Umständen könnte auf eine einheitliche Betriebssteuer oder gar auf eine Sollertragsteuer mit all ihren Gefahren verzichtet werden. Der gewünsch-

1) Steiner: Gedanken zur Betriebssteuer, StuW 1950, Sp.645 ff.

te Zweck einer Angleichung der Startbedingungen in der Konkurrenzlage zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmungen würde auf denkbar einfachstem Weg ohne komplizierte Gewinnermittlungsvorschriften, wie sie bei einer einheitlichen Betriebsteuer notwendig wären, erreicht werden. Die Wahl der geeigneten Unternehmungsform könnte damit unbeeinflusst von den Erwägungen der steuerlichen Belastung nach dem allein richtigen Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit und rechtlichen Zweckmässigkeit vorgenommen werden. Die Übergangsschwierigkeiten wären auch für den Fiskus gering, da das seitherige Steuersystem nicht völlig umgestossen werden müsste wie bei einer Betriebsteuer, sondern die Abweichungen von der seitherigen Regelung leicht zu übersehen wären. Ein gewisser Steuerausfall, der allerdings zunächst eintreten müsste, dürfte alsbald durch Mehrleistungen eingeholt werden, da diese Zweiteilung der ESt. anspornend wirken würde.

b) Bemessungsgrundlage

Die Meinung Schmölders, der Gewinn drücke die Leistungskraft eines Unternehmens nicht zutreffend aus, und man müsse daher eine neue Merkmalkombination für die Besteuerung aus Umsatz, Vermögen, Lohnsumme und Gewinn zusammenstellen,¹⁾ hat u.E. nur in der Zeit Bedeutung gehabt, in der durch übertriebenen Aufwand die Gewinne wegen der hohen Progression versteckt wurden. Wenn Schmölders meint, mit Hilfe der Besteuerung nach einer solchen Merkmalkombination gelinge es, eine gewisse Neutralität der Besteuerung gegenüber der Wettbewerbslage der Unternehmungen herzustellen, so ist dieses Ziel eigentlich schon durch die allgemeine Senkung der Steuersätze erreicht worden, und wir können zum Glück sagen, dass sich dadurch eine derartige Komplizierung der Steuergesetze erübrigt hat. Welche wettbewerbsmässig anspornende Wirkung eine "Sollertragsteuer" in Sonderfällen haben kann, soll jedoch anschliessend untersucht werden.

Wenn gesagt wurde, der Gewinn sei kein geeigneter Masstab für die steuerliche Leistungskraft der Betriebe, weil er durch betrieblich ungerechtfertigte Aufwendungen verfälscht werden könne,

1) Schmölders: Steuersystem und Wettbewerbsordnung, ORDO 1950, Bad Godesberg 1950, S.159.

so liegt es nahe, die Besteuerung nach einem Sollertrag vorzunehmen, der beispielsweise in einem Prozentsatz vom Umsatz ausgedrückt werden kann, statt einem Istertrag also den unter normalen Umständen möglichen Ertrag zugrunde zu legen. Es ist nicht zu leugnen, dass dies eine erzieherische Wirkung haben kann, die Wirkung nämlich einer vermehrten Kostensenkung zur Vergrößerung des tatsächlichen Ertrags gegenüber dem der Besteuerung zugrundeliegenden Sollertrag. So aufgefasst wäre die Sollertragsteuer eine "Extraprämie für den guten Wirt."¹⁾ Terhalle nennt als Beispiel eine Steuer auf den Rohstoffverbrauch, die im Sinn einer Ersparnis wirken soll, jedoch ebenso auch ungewollte Wirkungen hervorrufen kann, vor allem den Übergang zu einem anderen, nicht besteuerten Material, oder einen Nachfragerückgang und Produktionsleerlauf.

Die Besteuerung nach einem Sollertrag wurde ebenso wie die einheitliche Betriebsteuer vor allem deshalb vorgeschlagen, weil infolge der überhöhten Progression des ESt.-Tarifs ein echter Wettbewerb nicht mehr möglich war. Übertriebene Progression hat bekanntlich das Nachlassen der Bemühungen um Steigerung des Einkommens bei den Unternehmern zur Folge. Von einem bestimmten Punkt ab ist der eigene Nutzen bei einer weiteren Steigerung der Gewinne annähernd Null, da "der Anteil des Staates an dem materiellen Ergebnis der Wirtschaftsbetätigung der Einzelnen umso höher wird, je grösser dieses Ergebnis ist."²⁾

Das Streben nach steigenden Gewinnen bedingt auch die Übernahme eines wachsenden Risikos, welches sich aber von einem Punkt ab im ESt.-Tarif, bei dem der Anteil des eigenen Nutzens zu gering ist, nicht mehr lohnt. Es ist für die Volkswirtschaft besonders schädlich, dass vor allem die pionierhaften Leistungen, welche den Lebensstandard der Bevölkerung zu steigern vermögen, in diesen Progressionsstufen unterbleiben, weil solche Leistungen häufig besonders hohe Gewinne abwerfen, jedoch auch mit bedeutenden Risiken belastet sind. Angesichts einer hypertrophen progressiven ESt.-Belastung ist es nicht mehr das Bestreben der Unternehmen, wie es normalerweise der Fall sein müsste, durch Rationalisierung und Kostensenkung und durch gesteigerte unternehmerische Aktivität die Gewinne zu heben. In einer solchen Situation kann eine Sollertragsteuer der Wiederherstellung des Wettbewerbs die-

1) Terhalle, a.a.O., S.189.

2) Koullis, a.a.O., S.20.

nen; noch besser ist jedoch u.E. in einem solchen Fall die Beseitigung der überhöhten Progression.

Die von Schmolders genannte Besteuerung nach einer Merkmalskombination stellt zweifellos eine Art Sollertragsteuer in verbesserter Form dar. Während es bei einer reinen Sollertragsteuer ausserordentlich schwierig sein müsste, den unter normalen Umständen durchschnittlich erzielbaren Ertrag festzustellen, sind durch Kombination verschiedener Merkmale die Fehlerquellen schon stark eingeschränkt. Wir müssen uns klarmachen, dass auch die von der Finanzverwaltung angewandten Richtsätze und Durchschnittsätze eine Art Sollertragbesteuerung darstellen.¹⁾ Es kann einerseits eine kostensenkende Wirkung eintreten, andererseits liegt jedoch eine Kostensenkung nicht immer im Einflussbereich des Unternehmers, insofern nämlich, als sie oft durch natürliche Bedingtheiten der Kostenstruktur verhindert wird.

Es ergeben sich zum Teil starke Ungerechtigkeiten bei der Anwendung der Richtsätze, nämlich dann, wenn manche Betriebe zwangsläufig, z.B. durch Verwendung von Fremdkapital und dadurch verursachte hohe Zinslasten oder durch ungünstigeren Standort, höhere Kosten haben. Wenn bei diesen Betrieben entgegen besserem Wissen ein hoher Sollertrag angenommen wird, so wird der Nachteil, der ihnen infolge der zwangsläufig höheren Kosten entstanden ist, durch die Steuerbelastung noch verschärft. Man kann nicht, wie es z.B. Zweifel tut,²⁾ begründen, diese Betriebe, bei denen der Ist-ertrag unter dem Sollertrag liege, seien für ihre Minusleistung wohl bestraft; wir sehen nicht ein, warum diese Betriebe nicht noch volkswirtschaftlich nützlich sein können, und warum die Besteuerung diesen Betrieben das Lebenslicht ausblasen soll. Bei einem kleinen Betrieb, bei dem beispielsweise der Ertrag 50% des Sollertrags ausmacht, kann der Gewinn durchaus dazu ausreichen, die üblichen Funktionen des Lebensunterhalts für den Unternehmer, des Steuerzahlens und der betrieblichen Erhaltung zu erfüllen, den Betrieb also lebensfähig zu lassen; würde dieser Betrieb jedoch nach seinem Sollertrag besteuert, so wäre die Konkurrenzlage gegenüber dem erfolgreicherem Mitbewerber ungerechterweise so verschoben, dass diese Lebensfähigkeit nicht mehr garantiert sein

1) Bühler: Steuerrecht Band I, Allg. Steuerrecht, Wiesbaden 1953, S.124.

2) Zweifel: Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Massnahmen, Bern 1948. S.202/203.

würfte. Wenn auf diese Weise dem Schwächeren der Todesstoss gegeben würde, so ginge das u.E. weit über das hinaus, was man unter Wettbewerbspolitischer Beeinflussung durch zweckvolle Besteuerung im Sinn einer Angleichung der Startbedingungen verlangen kann.

Zweifel¹⁾ widerspricht sich selbst, wenn er die "Förderung der Intensität des Wettbewerbs durch steuerliche Begünstigung der kleinen leistungsfähigen Industriebetriebe" vorschlägt. Die Sollertragsteuer, auch in der Form der Besteuerung nach Richtsätzen und Durchschnittssätzen muss daher u.E. auf Sonderfälle beschränkt bleiben. So ist z.B. die Besteuerung der Landwirtschaft nach Durchschnittssätzen (soweit es sich um nichtbuchführende Betriebe handelt) nicht zu vermeiden, und zwar aus rechnungstechnischen Gründen - weil für solche Betriebe eine exakte Gewinnermittlung nicht zumutbar ist -; sie haben hier auf die Wettbewerbsstruktur einen wesentlichen Einfluss.

Als Ansporn dafür, dass sich kleine und mittlere Betriebe in entablere Betriebsgrößen entwickeln können, scheint uns weniger die Sollertragsteuer geeignet zu sein, sondern diese Wirkung wird eher durch eine Vermeidung übertriebener Progression im ESt.-Tarif erzielt. Ein Plafond von etwa 50 - 55% erscheint tragbar, wenn auch wie oben ausgeführt, ein fakultativer Proportionalsatz auf alle nichtentnommenen Gewerbegewinne diesem Ziel noch besser dienen würde.

Die Methode, durch Kosten- oder Aufwandsteuern übertriebenen Aufwand zu verhindern, ist genauso zu beurteilen wie die Sollertragsteuer.²⁾ Auch hier tritt als Nebenwirkung die wettbewerbliche Ungleichmässigkeit der Bestrafung hoher Kosten ein, selbst dann, wenn sie zwangsläufig verursacht sind. Die Abschöpfung der hohen Gewinne, welche aus einer pionierhaften Leistung der fähigen Unternehmer stammen können, bezeichnet Zweifel als eine Lähmung des Ökonomisierungsprozesses. Nach Rittershausen³⁾ muss der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit "seine Grenzen finden an dem übergeordneten Grundsatz der Steuerfreiheit von Leistungen, soweit sie sich über den Durchschnitt erheben."

1) Zweifel, a.a.O., S.207.

2) Classen: Umbau der Betriebsbesteuerung, Köln 1950, S.50: "Man kann die Leistungsaufwandsteuer auch als allgemeine Sollertragsteuer ansehen".

3) Rittershausen: Die Zusammenhänge zwischen Finanzpolitik und Preispolitik, Finanzarchiv NF Bd.8, 1941, S.493, zitiert nach Zweifel.

Zweifel ist daher der Meinung, man solle den Grenzproduzenten nicht durch Anwendung der Reingewinnbesteuerung, die ihn nicht trifft, prämilieren, sondern den Grenzproduzenten durch eine verstärkte Verlagerung von den Reingewinnsteuern auf die Kostensteuern ausschalten. "Industrielle Unternehmungen, die nicht in der Lage sind, ihre Produktionsanlagen zweckmässig auszunützen, haben keinen Platz in einer rational organisierten industriellen Produktion und damit auch nicht einen Anspruch auf 'Steuerschutz'.¹⁾

Es wird sich aus dem Preisautomatismus des freien Marktes von selbst erweisen, ob der Grenzbetrieb eine Daseinsberechtigung hat oder nicht; wir halten daher die unbeeinflussten Wirkungen des freien Marktes für völlig ausreichend und lehnen einen solchen Eingriff der Steuergesetzgebung in die Wettbewerbslage schon aus dem Grund ab, weil es wahrscheinlich keineswegs nur untüchtige Unternehmer wären, die hierbei ausgeschieden würden, und weil die Exekution von Grenzbetrieben durch steuerliche Massnahmen eine durchaus ungünstige Wirkung auf die Steuerzahlermoral haben müsste. Einen Anreiz zur Leistungssteigerung wird man auch bei Verzicht auf die Kostenbesteuerung geben können, nämlich dadurch, dass man diesen Unternehmungen einen ausreichenden Anteil der erzielten Gewinne zur Investition belässt. Damit dient die Besteuerung am unparteilichsten und gleichzeitig am wirksamsten der Klärung der wettbewerblichen Verhältnisse auf dem Markt.²⁾

Wenn verschiedentlich gesagt wurde, die einkommensteuerlichen Sondervergünstigungen der Gewinnermittlung, wie sie beispielsweise die Sonderabschreibungen und die Schonung des nichtentnommenen Gewinns darstellen, würden zu Unrecht denjenigen Unternehmungen, die ohnehin kapitalkräftig und liquide seien, noch einen Vorsprung verschaffen gegenüber denjenigen Betrieben, die ertragsmässig nicht in der Lage seien, Massnahmen der steuerlich begünstigten Selbstfinanzierung durchzuführen, so ist dies nur bedingt richtig. Die erfolgreichen Unternehmungen nämlich, welche über die ausreichende Liquidität verfügen, werden immer ein gewisses Expansionsstreben und damit eine Überlegenheit über die ertraglosen Betriebe ha-

1) Zweifel, a.a.O., S.194.

2) Ablehnend zur Sollertragsteuer äussert sich auch Boettcher in "Verbrauchsbeschränkung und Kapitalbildung bei der Steuerreform," StuW. 1948, Sp.393 ff., wegen der völligen Freigabe des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

en. Sie könnten, wäre die steuerliche Begünstigung nicht gegeben, auch am Kapitalmarkt, sofern dieser funktionsfähig wäre, Mittel beschaffen, weil sie im Gegensatz zu diesen schwachen Betrieben in der Lage wären, Zinsen hierfür zu bezahlen. Wenn nun einwandt wird, die Betriebe mit Gewinn hätten eine solche Förderung gar nicht nötig, so ist diesem Standpunkt insoweit rechtzubegeben, als eine Förderung nur bei entsprechend angespannter Kapitalmarktsituation zeitlich begrenzt vorgenommen werden sollte. Aber dieses Problem ist tatsächlich in erster Linie nicht ein solches wettbewerbsgestaltender Art, sondern seine Bedeutung liegt mehr in der Frage der Wirksamkeit des Kapitalmarktes und der Gefahren übertriebener Selbstfinanzierung durch steuerliche Massnahmen, welche durch die Ausschaltung der Risikoprüfung und Zinsfunktion des Kapitalmarkts entstehen.¹⁾

Die wettbewerbsmässige Seite, die hier wie gesagt nicht überlegt, besteht darin, dass derjenige Unternehmer, der die steuerlich begünstigte Selbstfinanzierung auf Grund seiner Ertragslage beansprucht, Kalkulation und Preisbildung elastischer gestalten kann als sein Konkurrent, welcher ohne Gewinn zur Umstellung und Anpassung seiner Produktion Fremdkapital benötigt, das er, gerade auf Grund seiner prekären Lage, nur zu hohen Zinssätzen bekommen wird. Während letzterer nun diese Zinsen auf jeden Fall kalkulieren muss, ist es dem mittels Selbstfinanzierung ausgestatteten Unternehmer möglich, zeitweilig auf die Kalkulation von Zinsen für seine stillen Reserven zu verzichten, ohne dass ihm dadurch bedrohliche Anspannungen entstehen. Wegen dieses Verhaltens des steuerlich begünstigt thesaurierenden Unternehmens wird der weniger erfolgreiche Konkurrent verhältnismässig länger brauchen, bis er die Rentabilität seiner Unternehmung wieder hergestellt hat. Da viele Unternehmer aus Unkenntnis auf die Kalkulation von Zinsen für das aus Selbstfinanzierung gewonnene Betriebskapital verzichten werden, ist insofern die Wettbewerbssituation ebenfalls verschärft.

Vom rein wettbewerblichen Standpunkt aus wäre also zwar nicht die gesamte Selbstfinanzierung, soweit sie sich organisch aus der Marktlage ergibt, abzulehnen, jedoch die Art der sogenannten "steuerlich subventionierten" Selbstfinanzierung mittels

Hagest: Selbstfinanzierung des Betriebs, Stuttgart 1952, S. 112.

"Steuerkrediten", welche diese natürliche Wirkung des Marktgeschehens nur unnötig vergrößert und die Anpassung des momentan benachteiligten Unternehmers verzögert. Demgegenüber gibt es Kapitalmarktsituationen und Konjunkturphasen, in denen aus anderen als wettbewerbspolitischen Gründen auf eine steuerliche Förderung der Selbstfinanzierung nicht verzichtet werden kann, ohne die gesamtwirtschaftliche Entwicklung empfindlich zu stören.

Eine normalerweise ausreichende steuerliche Förderung der Kapitalbildung ist bei Vermeidung allzu unterschiedlicher Behandlung der Steuerpflichtigen dadurch gegeben, dass Teile des Gewinns in ausreichendem Masse für diesen Zweck belassen werden, die einkommensteuerliche Progression also massvoll gestaltet wird bzw. der KSt.-Satz einschliesslich der substantiellen Belastungen des Vermögens (VSt., LAG) ebenfalls über eine gewisse Höchstbelastung (beispielsweise $\frac{2}{3}$ des Gewinns) nicht hinausgeht. Auch die proportionale Besteuerung der nichtentnommenen Gewinne, wie oben vorgeschlagen, könnte sich hier positiv auswirken. Eine Verfälschung der Handels- und Steuerbilanzen durch Sonderabschreibungen ist jedoch abzulehnen. Aus diesen Gründen wurden beträchtliche steuerliche Finanzierungshilfen mit Wirkung vom 1.1.1952 stufenweise abgebaut, so insbesondere der nach § 10 a EStG steuerbegünstigte nichtentnommene Gewinn und wesentliche Teile der sogenannten Siebenergruppe (Sonderabschreibungen).¹⁾

Eine Sonderstellung nimmt in der Bundesrepublik folgender Personenkreis ein: Steuerpflichtige, die 1) auf Grund des Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sind, 2) aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt worden sind. Diese Steuerpflichtigen haben bei der Gewinnermittlung Vergünstigungen in der Weise, dass sie 1) nach § 7 a EStG eine Sonderabschreibung auf abnutzbare bewegliche Anlagegüter von 50% neben der Normalabschreibung vornehmen können (höchstens DM 100.000.- jährlich), 2) beim Bau von Fabrikgebäuden, Lagerhäusern und landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden nach § 7 e EStG, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden, im Jahr der Herstellung und im darauffolgenden Jahr bis zu je 10% der Herstellungskosten absetzen können, und 3) nach

1) ESt.- und KSt.-Änderungsgesetz vom 27.6.1951, BGBl. I. S.411.

§ 10 a EStG bis zu 50% des nichtentnommenen Gewinns (höchstens DM 20.000.- jährlich) als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag abziehen können.¹⁾

Es ist die Absicht des Gesetzgebers, dem begünstigten Personenkreis die Wiedereingliederung in die gewerbliche Wirtschaft durch Schaffung eines bewussten wettbewerblichen Vorsprungs auf Grund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften zu erleichtern und so wenigstens teilweise die von diesen Steuerpflichtigen erlittenen Schäden wieder auszugleichen. Die drei obengenannten Finanzierungshilfen waren ursprünglich bis zum 31.12.1956 befristet, da der Eingliederungsprozess als bis dahin im grossen ganzen abgeschlossen angesehen werden musste.

Die Frist wurde jedoch durch das Steueränderungsgesetz vom 6.10.1956 bis zum 31.12.1958 verlängert, mit der amtlichen Begründung, dass die derzeitige "wirtschaftliche Lage eines Grossteils der begünstigten Unternehmungen, insbesondere solchen der Heimatvertriebenenwirtschaft, noch nicht als ausreichend gefestigt angesehen werden kann."²⁾ Während somit ab 1.1.1959 keine Sonderabschreibungen nach § 7 a EStG. mehr vorgenommen werden dürfen, wurden die Vergünstigungen des § 7 e EStG und des § 10 a EStG. im Steueränderungsgesetz 1958 (vom 18.7.1958, BGBl. I, S.1793) nochmals um drei Jahre (bis Ende 1961) verlängert. Mit Auslaufen dieser Vorschriften dürften daher die letzten wesentlichen Beeinflussungen der Wettbewerbslage auf dem Weg unterschiedlicher Gewinnermittlung wegfallen, da dann die Voraussetzungen für gleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen in dieser Hinsicht gegeben sind.

Eine wichtige wettbewerbliche Differenzierung liegt dann vor, wenn bei steuerpflichtigen Personen nicht ein tatsächlich ermittelter Gewinn der Besteuerung zugrundegelegt wird, sondern eine Hilfsgrösse in Form von Durchschnittsatz, Richtsatz oder Schätzung, oder wenn die Steuerschuld nicht nach dem Tarif bemessen, sondern im Pauschalverfahren festgesetzt wird. In allen diesen Fällen liegt eine Art Typisierung vor, und es erhebt sich die Frage, ob eine solche Vereinheitlichung wichtiger Tatbestände nicht

1) Nach dem Steuerschlussgesetz vom 26.7.1957 (BGBl. I, S.848) ist dieser Betrag für die Veranlagungszeiträume 1956-1958 auf 75% (höchstens DM 20.000.-) jährlich erhöht worden.
2) nach "Die steuerlichen Senkungen 1956", B 1956, S.948/49, Änderungs-gesetz vom 5.10.1956, BStBl. I, S.432.

zwangsläufig eine erhebliche Verschiebung der Konkurrenzlage mit sich bringt. Bühler hält gewisse Fehlentwicklungen in dieser Richtung offenbar für nicht allzu schwerwiegend; er meint:¹⁾ "Die in so weitem Umfang zur Anwendung kommenden Besteuerungen nach Durchschnittssätzen und Richtsätzen stellen gesetzliche Typisierungen von grösstem Ausmass dar, bei denen abweichende Einzelgestaltungen nur in ganz beschränktem Mass berücksichtigt werden. All das sind notwendige Unvollkommenheiten, die hingenommen werden müssen, denen nur in extremen Fällen durch allgemeine Härtebestimmungen abgeholfen werden kann." Bühler hält zur Vorbeugung gegen missbräuchliche Anwendung jedoch eine Entwicklung der Typisierung durch Verwaltung und Rechtsprechung für nicht erlaubt, sondern will diese nur dem Gesetzgeber vorbehalten sehen.²⁾

Nach § 29 EStG können Durchschnittsätze aufgestellt werden "für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit," ferner "für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung." Während bei Gewerbebetrieben und bei selbständiger Arbeit nicht nach Durchschnittssätzen gerechnet wird, hat der Gesetzgeber für die Landwirtschaft von der Ermächtigung Gebrauch gemacht.³⁾ Da die Steuerbemessung nach diesen Durchschnittssätzen relativ niedrig ist, ausserdem noch die unteren Einkommenstufen nach § 13 EStG entlastet sind und infolge von Preisbindungen so gut wie kein Preis-Wettbewerb in der Landwirtschaft herrscht, muss die Wirkung der landwirtschaftlichen Durchschnittsätze im Sinn einer Sollertragsteuer gering veranschlagt werden.⁴⁾

Auch die Richtsätze kommen ebenso wie die Durchschnittsätze bei nicht buchführenden Betrieben zur Anwendung, ausserdem wenn die Buchführung wegen materieller Mängel verworfen werden muss. Durch eine gewisse Differenzierung nach der höchsten Grenze, dem

1) Bühler: Steuerrecht Band I, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953, S. 97.

2) Die Wirkung dieser Besteuerungsmethoden nach Art der Sollertragsteuer wurde schon an anderer Stelle hervorgehoben.

3) Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 2.6. 1949, WiGBI. S. 95.

4) Die vorliegende Arbeit beschränkt die Untersuchungen auf gewerbliche Betriebe, weshalb hierüber keine weiteren Ausführungen gemacht werden sollen.

igentlichen Durchschnitt und der untersten Grenze des Richtsatzes, versucht man möglichst wirklichkeitsnahe zu sein. Bühler¹⁾ ist der Ansicht, dass die "angenommenen und insoweit fingierten Einkommen bei Durchschnittsverhältnissen dem wirklichen Einkommen doch sehr nahe kommen, während sie allerdings bei einem Ertrag, der hinter dem normalen zurückbleibt, eine Art steuerlichen Strafzuschlag bewirken."

Wir sind der Meinung, dass sich diese Typisierungen, will man bei nicht buchführenden Betrieben überhaupt zu annähernd zutreffenden Ergebnissen kommen, nicht vermeiden lassen.

Die dritte Form einer Verallgemeinerung ist die Schätzung nach § 217 AO, die nicht nur wie die Richt- und Durchschnittsätze vorwiegend bei kleinen, legal nicht buchführenden Betrieben vorkommt, sondern auch anlässlich von Betriebsprüfungen bei mittleren und grossen Betrieben, wenn die vorgelegten Unterlagen die Vermutung der Unrichtigkeit aufkommen lassen.

Dabei wird weder der Betrag der zu zahlenden Steuer noch der der Besteuerung zugrundezuliegende Gewinn unmittelbar geschätzt, sondern "es sind vorher die Grundlagen, beispielsweise die Umsätze, Einnahmen, Ausgaben, Bestände, Lasten u.a.m. zu ermitteln, evtl. andererseits zu schätzen und in die Schätzung des Endergebnisses einzubauen."²⁾

Es soll also zunächst versucht werden, die vorhandenen Aufzeichnungen, soweit sie nicht verworfen sind, auszuwerten. Meistens darf man annehmen, dass die Kosten richtig aufgezeichnet sind, so dass eine Schätzung des Rohgewinns in Frage kommt abzüglich der Kosten.

Man spürt in allen Urteilen der obersten Rechtsprechung das Bestreben, der Wirklichkeit möglichst nahezukommen, Ergebnisse zu finden, welche "die grösste Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben."³⁾ Sogar bei böswilligen Steuerpflichtigen ist es unersagt, bewusst zu hoch zu schätzen,⁴⁾ woraus man entnehmen kann, dass unter allen Umständen eine die Wettbewerbslage verfälschende unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen mit und ohne Gewinnermittlung nach einer ordnungsmässigen Buchführung vermieden

1) Bühler, a.a.O., S.124.

2) Kühn: AO, zu § 217, Stuttgart 1956, S.229.

3) RFH vom 19.7.1939, RStBl.1939, 906, zitiert nach Kühn.

4) RFH vom 5.6.1935, RStBl. 1935, 898, zitiert nach Kühn.

werden soll.

Während die Durchschnittsätze und die Schätzung nach § 217 AO von den Besteuerungsgrundlagen ausgehen, wird bei der Pauschalierung die Steuer selbst veranschlagt. Auch hier besteht die Gefahr, dass gegenüber der Besteuerung nach Tarif ungerechtfertigte Unterschiede in der Steuerlast gemacht werden, welche den Wettbewerb der Unternehmungen unbillig beeinträchtigen könnten. Die Pauschalbesteuerung ist als eine Verwaltungsvereinfachung gedacht und verzichtet daher auf eine kritische Würdigung des Tatsachenmaterials.¹⁾

Bei der ESt.- und KSt.-Veranlagung bestehen noch folgende Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung: 1) nach § 30 EStG, wenn Auslandsbeziehungen bestehen, 2) nach § 31 EStG bei Personen, die vom Ausland zuziehen, 3) nach § 50 Abs.5 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen, 4) nach § 20 und 21 KStG bei den gleichen Tatbeständen und bei kleinen Körperschaften. Die wichtigste Form der Pauschbesteuerung ist demnach diejenige, durch welche Gewinnverlagerungen in das Ausland ausgeglichen werden sollen. Blümich-Falk²⁾ zitieren die amtliche Begründung zu § 30 EStG wie folgt: "Hieraus und aus der Fassung der Vorschrift als Kannvorschrift ist weiter zu folgern, dass sie nicht etwa in jedem Fall, in dem die Beziehungen so gestaltet sind, dass die Möglichkeit einer Gewinnminderung besteht, angewendet werden soll, sondern nur in den Fällen, in denen Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Gewinn tatsächlich gemindert worden ist. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass besondere Beziehungen zum Ausland zu einer Besteuerung nach § 30 nicht führen sollen, wenn die tatsächliche wirtschaftliche Lage derartige Gewinnminderungen bindend verlangt (hierher gehört z.B. die Gewinnminderung infolge sogenannter Kampfpreise bei der Ausfuhr). Einwandfreie Beziehungen sollen durch § 30 nicht getroffen werden." Auch hier wird das Bestreben des Gesetzgebers deutlich, nicht willkürlich in die Konkurrenzsituation einzugreifen, sondern nur diejenigen Unternehmer durch eine Pauschbesteuerung höher zu belasten, die sich durch Manipulationen mit Auslandsbeziehungen einen ungerechtfertigten Vorsprung verschafft haben.

1) Frank: Wirtschaftliche Fragen bei der Pauschbesteuerung, StuW. 1935, Sp.1253 ff.

2) Blümich-Falk: EStG, Berlin und Frankfurt 1955, 7.Aufl., zu § 30 EStG, S.1018.

Man könnte einwenden, derjenige Betrieb, der unversteuerten Gewinn in das Ausland verlagert, schwäche sich dadurch selbst und erlange somit in Wirklichkeit durch die Steuerersparnis keinen wettbewerblichen Vorteil. Dieser Gedanke steht jedoch im Widerspruch zu der Möglichkeit, dem Betrieb jederzeit neues Kapital entweder steuerfrei oder nur von den niedrigen Sätzen der Gesellschaftsteuer belastet zuzuführen. Eine Schwächung des Betriebes, der Gewinn unversteuert in das Ausland verlagert, muss also nicht zwangsläufig eintreten. Vielmehr werden die übrigen Konkurrenten unter der Tatsache zu leiden haben, dass solche Betriebe zu wenig ESt. bezahlen, was durch die Pauschalbesteuerung mindestens teilweise korrigiert werden kann.

2. Vermögensabgabe

Die VA. als Hauptbestandteil des Lastenausgleichs ist die 50%ige Abgabe des am 21.6.1948 vorhanden gewesenen Betriebs- und Privatvermögens. Die Bemessungsgrundlage ist gegenüber derjenigen der VSt. nur wenig verändert, jedoch erfolgt im Gegensatz zur Vermögensbesteuerung während der ganzen dreissigjährigen Laufzeit von 1949 - 1979 keine Wertfortschreibung oder Neufeststellung der Bemessungsgrundlage. Während bei der VSt., soweit sie auf das Betriebsvermögen entfällt, die Kosteneigenschaft bejaht wurde, ist dies bei der VA. nicht zu vertreten, da hier der sozialpolitische Gesichtspunkt dominiert. Hieraus ergibt sich auch die Verneinung der Kosteneigenschaft nach Ziffer 31 der LSP. Vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellt sich die VA. nicht als Eingriff in die Substanz dar, sondern aus der langen dreissigjährigen Laufzeit ergibt sich, dass die VA. aus dem Ertrag der Unternehmungen finanziert werden kann; sie bildet somit eine zusätzliche Belastung des Gewinns und greift tief in den privaten Bereich der Unternehmer ein. Die Unterschiede ihrer Belastung beeinflussen nicht die Kostenstruktur der Unternehmungen, sondern sie schlagen sich im unterschiedlichen Gewinnresiduum nieder.

Der wettbewerbliche Gehalt der VA. des Lastenausgleichs drückt sich in einer riesigen Umschichtung von Vermögen aus. Im Endergebnis sollen 50% aller am 21.6.1948 vorhanden gewesenen Vermögen auf andere Personen übertragen werden, was je nach der

Verwendung der aufgebrauchten Mittel und entsprechend der unterschiedlichen Belastungswirkungen zu beträchtlichen Konkurrenzspannungen führen kann. Hinsichtlich der Verwendung der VA. zu Förderungszwecken ist die Auswirkung unterschiedlich: liegen diese im privaten Sektor wie z.B. bei der Kriegsschadenrente, Hausratenschädigung, Entschädigung im Währungsausgleich für Sparguthaben Vertriebener, Entschädigung nach dem Altsparengesetz, Wohnraumhilfe, Leistungen aus dem Härtefonds usw., so bleiben sie ohne Einfluss auf den Wettbewerb; dienen sie dagegen zur Schaffung und Förderung neuer erwerbswirtschaftlicher Einheiten, wie dies bei den Eingliederungsdarlehen, den Arbeitsplatzdarlehen, bei der Hauptentschädigung und den Bürgschaften der Fall ist, so wird künstlich Konkurrenz für die alteingesessenen Unternehmen geschaffen. Die Massnahme ist von der sozialpolitischen Seite her zu würdigen und daher zu billigen, wenn auch die Art der Durchführung manche Wünsche offen lässt.

Auf der Belastungsseite wirkt die VA. nach Braeutigam in zweierlei Hinsicht ungerecht:¹⁾

1. Hinsichtlich des Stichtagsprinzips; nur die Unternehmen, die am 21.6.1948 bestanden und Vermögen besaßen, unterliegen der Abgabe; Unternehmen, die erst später gegründet wurden, unterliegen der Abgabe dagegen nicht und haben daher wesentlich günstigere Startbedingungen.
2. Hinsichtlich der Starrheit der VA., die während des ganzen dreissigjährigen Erhebungszeitraums unverändert bleibt; sie nimmt offenbar zu wenig Rücksicht auf Ertragsminderungen und Vermögensverluste.

Die Einwendungen Braeutigams sind berechtigt, weil die VA keine tatsächliche Abführung von Vermögen darstellt, sondern in Wirklichkeit aus dem Ertrag des Vermögens finanziert werden soll. Ist aber diese Feststellung einmal getroffen, so müsste es selbstverständlich sein, dass auf die Entwicklung der Vermögenserträge mehr Rücksicht genommen wird als bisher. Wir können uns jedoch den Forderungen, die Braeutigam aus dem klar erkannten Problem zieht, nicht anschliessen. Er möchte die Verfälschung der Wettbewerbsposition zwischen alten und neu aufkommenden Unternehmen beseitigen,

1) Braeutigam: Wettbewerbsordnung - Steuerreform - Nationalbudget, in: Finanzarchiv Bd.16 Neue Folge, S.93.

indem er die VA in der gegenwärtigen Form abschafft und deren Aufkommen über eine Erhöhung der USt.-Sätze hereinholt. Dabei denkt er an eine neu gestaltete, wettbewerbsneutrale USt..¹⁾ Wir halten mit Rücksicht auf die Kompliziertheit der im LAG geregelten Tatbestände eine völlige Abschaffung des Gesetzes und Erhebung durch einen USt.-Zuschlag für ausgeschlossen, dies schon mit Rücksicht darauf, dass die Mängel des gegenwärtig bestehenden USt.-Systems bei einer weiteren Erhöhung der Sätze vergrößert würden, andererseits jedoch eine vollkommene Umgestaltung des USt.-Systems, da die Vorschläge hierfür noch nicht genügend ausgearbeitet sind, gegenwärtig noch nicht in Erwägung gezogen werden kann.

Der wettbewerbsschädigenden Wirkung der VA könnte man vielleicht durch eine Auflockerung der Starrheit des Stichtagsprinzips begegnen, vor allem durch Heranziehung auch nach dem 21.6.1948 neu gegründeter Unternehmen zur Abgabe. Umgekehrt müsste bei der Einstellung von Unternehmen eine Beendigung der Abgabepflicht möglich sein, weil Erträge, aus denen die Abgabe finanziert wird, dann nicht mehr erwirtschaftet werden, sie also tatsächlich, obwohl dies der Gesetzgeber ursprünglich nicht beabsichtigt, aus der Substanz zu zahlen ist. Darüber hinaus müssten auch in Verlustjahren bessere Erlassmöglichkeiten bestehen. Es genügt nicht, wenn die VA bei allgemeinem Vermögenszerfall erlassen wird,²⁾ worunter eine Einbusse von mindestens 40% des Ausgangsvermögens verstanden wird. Braeutigam bemängelt mit Recht, dass der Gesetzgeber bei der Beurteilung der Ertragslage allzusehr von dem Gedanken einer stationären Volkswirtschaft ausgehe und "die depossidierenden Auswirkungen eines preissenkenden Wettbewerbs" nicht genügend berücksichtige.³⁾ Einer sinnvollen Anpassung der Steuerbelastung an wettbewerbliche Schwierigkeiten in Verlustjahren würde es entsprechen, wenn nicht nur kurzfristig mit Stundungen geholfen würde, sondern die in den Verlustzeitraum fallenden VA.-Raten erlassen würden. Mit solchen Änderungen könnte die VA. des LAG. konkurrenzmassig entschärft werden, und zwar ohne so tiefgreifende Wandlungen, wie sie Braeutigam vorschlägt. Aus den vorgeschlagenen Massnahmen würde sich eine gleichmässigere Verteilung der Abgabelast auf die kon-

1) Braeutigam, a.a.O., S.94.

2) Verwaltungs-AO über den Erlass von VA und SHA aus Billigkeitsgründen vom 19.7.1954, BStBl. I, S.380.

3) Braeutigam, a.a.O., S.93.

kurrierenden Betriebe ergeben. Ein Ausfall für den Lastenausgleichsfonds wäre nicht zu befürchten, da den besseren Erlassmöglichkeiten im Verlustfall auf der anderen Seite die zusätzlichen Einnahmen aus der Heranziehung von nach dem 21.6.1948 gegründeten Firmen zur Abgabe gegenüberstehen würde.

VI. Steuerliche Beeinflussung des Wettbewerbs in bestimmten Bereichen der Wirtschaft

1. Betriebe der öffentlichen Hand einschliesslich Monopolverwaltungen

Die Formen, in denen öffentliches Vermögen verwaltet wird, sind sehr verschiedenartig. Sie reichen von Betrieben, die einen Überschuss erzielen sollen (öffentliche Erwerbswirtschaften), bis zu solchen Vermögensmassen, welche nach dem Kostendeckungsprinzip oder gar als Zuschussbetriebe arbeiten und Versorgungszwecken, Verwaltungszwecken oder gemeinnützigen Zwecken dienen können. Das öffentliche Vermögen nimmt insofern eine Sonderstellung ein, als bei seiner Verwaltung und bei seiner wirtschaftlichen Nutzung häufig soziale Gesichtspunkte eine massgebende Rolle spielen. Die Frage wettbewerblicher Spannungen beschränkt sich jedoch nahezu ausschliesslich auf die erwerbswirtschaftlichen Betriebe der öffentlichen Hand. Steuerbefreiungen oder -vergünstigungen solcher Betriebe sind nicht ratsam, weil sie die Startbedingungen zu Ungunsten der privaten Wettbewerber beeinflussen. "Schon die kleinste Steuerbefreiung oder eine für den Aussenstehenden kaum merkliche Bevorzugung eines öffentlichen Unternehmens bei öffentlichen Aufträgen, kann bei scharfem Konkurrenzkampf den Grund für günstige Rentabilitätsverhältnisse der öffentlichen Erwerbswirtschaft bedeuten, die dann insoweit nicht durch einzelwirtschaftliche Leistungen, sondern auf Kosten des Gemeinwesens erzielt sind."¹⁾

Neben die Steuerbefreiung treten noch andere Möglichkeiten einer Ausschaltung des Wettbewerbs, nämlich Massnahmen hoheitlicher Art in Form von Vorzugs- und Monopolrechten: so z.B. der Postzwang der Deutschen Bundespost, das Monopol der Bundesbahn im schienenengebundenen Fernverkehr, die Bundesmonopolverwaltungen, die staatliche Gebäudebrandversicherung in verschiedenen deutschen Ländern. Bei solchen staatlichen Monopolen bestehen nicht einmal mehr die Aussenseitergefahren, denen private Monopole

1) Weddigen, Allgemeine Finanzwissenschaft, Bamberg 1949, S.71.

ausgesetzt sind.¹⁾

Schon immer wurde die Frage erörtert, ob es einen Sinn hat, die öffentlichen Betriebe zu besteuern, denn im Effekt bedeute das nur eine Verlagerung von Geldern von einer staatlichen Kasse in eine andere staatliche Kasse, bringe also letztlich der öffentlichen Wirtschaft keine Mehreinnahmen. So berechtigt dieser Einwand auch sein mag, so verkennt er doch völlig die Verflochtenheit der öffentlichen Erwerbsbetriebe mit der Gesamtwirtschaft; bestenfalls die Steuerfreiheit nicht konkurrierender gemeinwirtschaftlicher öffentlicher Unternehmen kann so begründet werden. Eine Besserstellung gegenüber den privaten, gleichartigen Unternehmungen ist nicht vertretbar, denn sie kann einerseits diese beträchtlich schädigen, und andererseits geht dabei in den öffentlichen Unternehmungen ein sehr wichtiges Element der unternehmerischen Leitung, nämlich dasjenige der betriebswirtschaftlichen Rationalität verloren. Wir müssen heute unbedingt verlangen, dass auch öffentliche Unternehmen nach betriebswirtschaftlichen Gesetzen geleitet werden, und "dass jede machtartige Wirkung auf andere Teilnehmer am Wirtschaftsprozess vermieden" wird.²⁾ Die Kostenstruktur der öffentlichen Unternehmungen soll schon aus erzieherischen Gründen hinsichtlich der Steuerbelastung die gleiche sein wie bei den privaten Konkurrenten.

Zu der grundsätzlichen Frage, ob die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand in einem System der freien Marktwirtschaft, wie wir es in Deutschland jetzt haben, überhaupt noch eine Berechtigung hat, gehen die Meinungen weit auseinander. Während Tautscher den öffentlichen Betrieben im dirigistischen Sinn eine grosse Bedeutung beimisst, weil "durch sie die Volkswirtschaft so gelenkt werde, dass die ausgeglichene Beschäftigung und Entwicklung auf die Dauer garantiert werden kann,"³⁾ wendet sich Duhmer gegen die erwerbswirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand, die er als nicht zu ihrem Aufgabenkreis gehörig ansieht und damit als Verstoss "gegen die Grundgedanken der so-

1) Weddigen, a.a.O., S.57.

2) Strickrodt, Die gewerblichen Staatsunternehmungen, Tübingen, 1954, S.30.

3) Tautscher, Wesenswandlung der Staatswirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1950, S.16.

zialen Marktwirtschaft.¹⁾

Wir geben Duhmer recht, denn es ist nicht einzusehen, warum der Staat, der doch über so mannigfache und anpassungsfähige Mittel der Intervention verfügt, die Beeinflussung der Wirtschaft in Richtung auf eine Vollbeschäftigung über erwerbswirtschaftliche Betätigung zweckvoll erreichen soll, wobei die Gefahr einer Schädigung des Wettbewerbs in der Wirtschaft besteht. Das Prinzip der freien Konkurrenz steht für uns unantastbar vor den Notwendigkeiten staatlicher Wirtschaftsintervention.

Unter diesem Gesichtspunkt muss man zugeben, dass die gewerblichen Beteiligungen insbesondere des Bundes (weniger der Länder und Gemeinden) einen Umfang angenommen haben, der einen bedeutenden wettbewerblichen Faktor darstellt. Angesichts der Tatsache, dass der Wert des gewerblichen Vermögens des Bundes auf fünf Milliarden DM geschätzt wird,²⁾ und sich demnach auch die steuerlichen Tatbestände in entsprechenden Größenklassen befinden, stellen steuerliche Befreiungen oder Begünstigungen öffentlicher Erwerbswirtschaften eine schwerwiegende Beeinflussung des Wettbewerbs dar.

Die rechtlichen Erscheinungsformen der öffentlichen Unternehmungen spielen für die Besteuerung keine Rolle. Möglich ist eine Ausbildung als Regiebetrieb ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der von einer übergeordneten rechtlichen Instanz nach Art einer Abteilung verwaltet wird, ferner eine Gestaltung als öffentlichrechtliche Gesellschaft oder die Benutzung privatrechtlicher Gesellschaftsformen, so insbesondere der AG oder der GmbH. Immer sind es im Steuerrecht die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, welche der Steuerpflicht unterliegen; sie sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.³⁾ Bedient sich die öffentliche Hand bei ihrer wirtschaftlichen Betätigung der privatrechtlichen Gesellschaftsformen, so werden diese Unternehmen schon wegen ihrer Rechtsform ebenso wie die gleichartigen Unternehmen privater Eigentümer steuerpflichtig. Die Steuerpflicht besteht bei der KSt. und bei der GewSt.; bei der VSt. besteht dagegen

1) Duhmer, Das öffentliche Vermögen - ein Problem der organischen Finanz- und Steuerreform, Bonn 1955, S.27.

2) Stuttgarter Zeitung vom 10.11.1958.

3) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1956, S.227.

eine weitgehende Steuerfreiheit öffentlicher Erwerbsunternehmen in allen Rechtsformen.

Als wirtschaftliche Betriebe gewerblicher Art gelten im Sinn des KStG und des GewStG. insbesondere die Versorgungs- und Verkehrsbetriebe, welche sich überwiegend im Besitz von Gemeinden befinden. Die Versorgung mit Gas, Elektrizität, Wasser und Wärme ist Aufgabe der voll steuerpflichtigen Versorgungsbetriebe, wobei wegen des Wettbewerbs mit den privaten Energieversorgungsbetrieben und mit den gemischtwirtschaftlichen Energieversorgungsbetrieben die Steuerpflicht berechtigt erscheint. Eine günstige Stellung im Wettbewerb nimmt jedoch die innerbetriebliche Energieversorgung ein, also die Selbsterzeugung z.B. von Kraftstrom durch betriebseigene Kraftwerke in der privaten Wirtschaft, weil diese Betriebsteile mangels rechtlicher Selbständigkeit und wegen Fehlens von Einnahmen nicht zur KSt. herangezogen werden können.

Steuerbefreit nach § 4 KStDV sind sogenannte Hoheitsbetriebe, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Häufig ist ein Annahmезwang für Leistungen solcher Betriebe gegeben, was jedoch nicht Voraussetzung für die Befreiung ist. Hoheitsbetriebe sind insbesondere Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Strassenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.¹⁾ Gegen die Steuerbefreiung der Hoheitsbetriebe ist, soweit davon die eigentlichen hoheitlichen Aufgaben betroffen werden, nichts einzuwenden, denn diesbezüglich besteht nur in den seltensten Fällen ein Wettbewerb mit privaten gleichartigen Einrichtungen; jedoch können die Aufgaben einer solchen öffentlichen Unternehmung sowohl hoheitlicher als auch gewerblicher Art sein.

Liegen gewerbliche Zwecke vor, so bleibt die Steuerfreiheit, sofern diese nicht überwiegen, trotzdem erhalten. Hinsichtlich dieser erwerbswirtschaftlichen Zwecke, die dem im übrigen hoheitlichen Betrieb beigeordnet sein können, besteht demnach ein an sich ungerechtfertigter wettbewerblicher Vorsprung durch Steuerfreiheit, der sich allerdings wohl kaum vermeiden lassen wird, da es notwendig ist, die Betriebe immer als Ganzes zu betrachten. Auch bei den steuerpflichtigen Versorgungsbetrieben ergibt sich eine Schwierigkeit wettbewerblicher Art. Hier kann sich Steuer-

1) Blümisch-Klein-Steinbring, Körperschaftsteuer, Berlin und Frankfurt 1956, S.61.

freiheit ergeben, weil der in der Eigenbetriebsverordnung von 1938 geforderte Zusammenschluss der Versorgungsbetriebe einer Gemeinde die Möglichkeit des internen Verlustausgleichs eröffnet. Im Steuerrecht ist die Behandlung als Einheit gestattet, wenn sie auch tatsächlich durchgeführt ist.¹⁾ Bei den Gemeinden bestehen häufig Versorgungsbetriebe, die nach sozialen Grundsätzen arbeiten und daher Verluste ausweisen; diese verhelfen dann über den nach Art einer Organschaft ausgleichungsfähigen Verlust den gewinnbringenden Versorgungsbetrieben zu Steuerermässigungen oder gar zu Steuerfreiheit und verschaffen ihnen so einen wettbewerblich an sich ungerechtfertigten Vorsprung. Wir halten deshalb eine solche Verrechnung von Verlusten und Gewinnen nicht für berechtigt, sondern halten daran fest, dass jeder Gemeindebetrieb besonders steuerlich zu erfassen ist.²⁾

Bei den persönlichen Befreiungen von der KSt. und von der GewSt. fallen besonders auf: diejenigen der Bundesbahn, der Bundespost, der Monopolverwaltungen, der BdL, der Landeszentralbanken und ähnlicher Bankinstitute, und der Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen. Während die genannten Bankinstitute bei ihren staatswirtschaftlichen Aufgaben keinem privaten Wettbewerb begegnen, ist dies bei der Bundesbahn und den Monopolverwaltungen der Fall. Auch die Post als Monopolbetrieb kennt in ihren hauptsächlichen Betätigungssparten keine private Konkurrenz. Die Steuerbefreiung der Bundesbahn, die in grossem Umfang insbesondere zum gewerblichen Güterkraftverkehr in Wettbewerb steht, hat schon bedeutenden Widerspruch hervorgerufen. Die Bundesbahn leidet jedoch gegenüber dem Wettbewerb des Kraftverkehrs an einer verminderten Wettbewerbsfähigkeit. So muss sie Strecken bedienen, die eigentlich unrentabel sind, sie muss ferner Rücksicht nehmen auf nicht finanzielle Motive der Tarifgestaltung, insbesondere solche sozial-, agrar-, industrie-, handels- und verkehrspolitischer Art.³⁾ Die von der Bundesbahn ständig vorgelegten Abschlüsse mit negativen Ergebnis-

Bühler, a.a.O., S.228.

Nach der neuesten Rechtsprechung des BFH können öffentlich-rechtliche Körperschaften nur solche Betätigungen zu einem Betrieb zusammenfassen, die in einem engen inneren wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen. Vergl. BFH-Urteil vom 20.3.1956 I 317/55 U, BStBl. 1956 III, S.166. Moll, Die finanzielle Bedeutung der öffentlichen Unternehmen, Tübingen 1928, S.241.

sen zeigen, wie sehr die genannten Gesichtspunkte einer rentablen Entwicklung und einer festeren Stellung im Wettbewerb entgegenstehen. Wir halten daher die Steuerfreiheit der Bundesbahn hinsichtlich der KSt. und der GewSt. gegenwärtig noch für gerechtfertigt. Jedenfalls bedeutet sie u.E. keinen wettbewerbliehen Vorsprung gegenüber dem Güterkraftverkehr. Die Steuerbefreiung der Monopolverwaltung hängt mit deren besonderer Struktur, die später noch erläutert werden soll, zusammen. Danach steht der Gesichtspunkt der Verbrauchsbesteuerung bei den Monopolverwaltungen im Vordergrund; es handelt sich "bei den Monopolpreisen eigentlich um betriebswirtschaftlich eingekleidete Verbrauchsteuern."¹⁾

Die Möglichkeit gleichmässiger Steuerbelastung von öffentlichen und privaten Wettbewerbern hängt eng zusammen mit der Frage der Gewinnermittlung. Gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen, soweit nicht privatrechtliche Gesellschaftsformen für die erwerbswirtschaftliche Betätigung benutzt werden, nicht den handelsrechtlichen Vorschriften des HGB, des Aktiengesetzes und des GmbH-Gesetzes über Buchführungspflicht und Gewinnermittlung; auch die diesbezüglichen steuerlichen Vorschriften sind nur bedingt anwendbar. Für die kommunalen Betriebe sind die Bestimmungen über die Rechnungslegung und die Vermögensverwaltung in der Eigenbetriebsverordnung niedergelegt. Viele gewerbliche Betriebe der öffentlichen Hand haben daher keine kaufmännische, sondern lediglich eine kameralistische Buchführung, welche zur Gewinnermittlung wenig geeignet erscheint, da bei ihr die etatmässigen Feststellungen des Soll- und Istverbrauchs an Geldmitteln entscheidend sind und nicht die dynamischen Ertragsermittlungsaufgaben einer kaufmännischen Bilanzierung. Soweit öffentliche Betriebe keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, besteht oft noch nicht einmal Klarheit über die zahlenmässige Höhe der dem Grund- und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Einlage. "Infolgedessen fehlt es in der Regel an einer für die Gewinnermittlung hinreichenden Abgrenzung des dem Betrieb dienenden Vermögens und der Schulden gegenüber der beherrschenden Körperschaft."²⁾

1) Muthling, a.a.O., S.62.

2) Blümich-Klein-Steinbring, a.a.O., S.64.

Es muss als ein ausgesprochener Mangel bezeichnet werden, dass für öffentliche Betriebe nicht dieselben Gewinnermittlungs-vorschriften gelten, wie für deren private Konkurrenz, denn es besteht die Vermutung, dass von den öffentlichen Unternehmen auf dem Weg mangelnder Exaktheit der Gewinnermittlung steuerliche Vorteile herausgeholt werden, welche sich in einem wettbewerblichen Vorsprung ausdrücken, jedoch nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen keinerlei Berechtigung haben.

Eine andere Schwierigkeit bei der Besteuerung öffentlicher Betriebe stellen die Konzessionsabgaben der Versorgungs- und Verkehrsbetriebe dar. Bei den Konzessionsabgaben handelt es sich um Zahlungen an die betreffenden Gemeinden für die Benützung gemeindeeigener Grundstücke bei der Verlegung von Leitungen, Schienen usw. Gegen die Abzugsfähigkeit solcher Konzessionsabgaben als Betriebsausgaben bei den Versorgungs- und Verkehrsbetrieben kann grundsätzlich nichts eingewendet werden. Jedoch besteht hier die Gefahr eines Missbrauchs in Form verdeckter Gewinnausschüttungen, denn es ist ausserordentlich schwierig zu schätzen, bis zu welcher Höhe Konzessionsabgaben sinnvoll sind.¹⁾ Für die steuerliche Anerkennung dieser Abgaben musste man sich einer gewissen Schematisierung bedienen, nach der die Höchstsätze je nach der Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde in einem gestaffelten Prozentsatz von der Roheinnahme ausgedrückt werden.²⁾

Danach sind bei Versorgungsbetrieben im Höchstfall 20 % der Roheinnahmen (bei Gemeinden mit mehr als 500 000 Einwohnern) als Betriebsausgabe abzugsfähig.³⁾ Wir sind mit Schäfer der Ansicht, dass hierin beträchtliche Reserven enthalten sind, die insoweit eine Besserstellung gegenüber privaten Energieversorgungsbetrieben bedeuten. Eine Verminderung der genannten Höchstsätze für die Abzugsfähigkeit der Konzessionsabgaben als Betriebsausgabe würde die wettbewerbliche Gleichstellung wieder herstellen. Evtl. wäre sogar an eine völlige Beseitigung dieses Privilegs zu denken.⁴⁾

1) Bühler, a.a.O., S.230.

2) Mit der Höchstgrenze der steuerlich anzuerkennenden Konzessionsabgaben befasst sich neuerdings das BFH-Urteil vom 18.12.1956 I 140/56 U, BStBl. III S.169 - vergl. auch Grieger, Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Konzessionsabgaben, BB 1957, S.427.

3) Blümich-Klein-Steinbring, a.a.O., S.73.

4) Schäfer, Die Konzessionsabgaben der Energieversorgungsun-

Eine einseitige Beeinflussung der Wettbewerbssituation stellt die Steuerbefreiung öffentlicher Unternehmen von der VSt. nach § 3 Abs. 1 Ziff. 3 VStG dar. Sie tritt bei Unternehmen ein, wenn "die Anteile an ihnen ausschliesslich dem Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einem Zweckverband gehören und die Erträge ausschliesslich diesen Körperschaften zufließen. Dies gilt nicht für Kreditunternehmen." Wir sind der Meinung, dass eine so weitgehende steuerliche Besserstellung, die nahezu alle öffentlichen Unternehmungen erfasst, heute keine Berechtigung mehr hat. Im Sinn einer Angleichung der wettbewerblichen Startbedingungen wäre eine volle VSt.-Pflicht auch der öffentlichen Betriebe wünschenswert, wobei wie bei den übrigen Steuern einzelne Befreiungen, soweit dies konkurrenzmassig nicht nachteilig wirkt, ausgesprochen werden könnten. Wir denken an eine Handhabung ähnlich derjenigen bei der VA des Lastenausgleichs; hier besteht zunächst volle Steuerpflicht, die durch gewisse Befreiungen nach § 18 LAG etwas weiterreichend als bei der KSt. gemildert wird.¹⁾

Zusammenfassend muss über die Besteuerung der gewerblichen Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts gesagt werden, dass sie noch bedeutende Sondervergünstigungen enthält, deren Abschaffung im Interesse einer Wettbewerbsordnung, wie sie einer freien Marktwirtschaft entspricht, dringend zu fordern ist. Neben der Einführung der VSt.-Pflicht für die genannten Betriebe wäre auch an eine Aufhebung des USt.-Privilegs für öffentliche Energieversorgungsbetriebe zu denken. Gerade die Versorgungsbetriebe stehen in bedeutendem Mass im Wettbewerb zu gleichartigen privaten Versorgungseinrichtungen, welche schon durch die Eigenart des öffentlichen Konzessionierungssystems im Nachteil sind.

Ferner ist bei der künftigen steuerlichen Behandlung der öffentlichen Erwerbswirtschaften einer exakteren Gewinnermittlung erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken. Das ist abgesehen von der Konkurrenzlage auch aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen wünschenswert, denn nur so kann die Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Betriebe festgestellt und mit derjenigen gleichartiger öf-

ternehmen, S.161, zitiert bei Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1956, S.231.
1) Bühler, a.a.O., S.229 und 233.

fentlicher und privater Betriebe verglichen werden.¹⁾ Auch komplizierte Verrechnungen innerhalb des Finanzausgleichs infolge von Steuerbefreiungen lassen sich bei deren Abschaffung vermeiden. Neben all diesen Vorteilen ruht jedoch u.E. der Hauptakzent einer steuerlichen Angleichung in der Behandlung öffentlicher gewerblicher Betriebe auf dem Gebiet der Wettbewerbsbedingungen. Schnettler meint mit Recht "Öffentliche Betriebe, die mit privaten Betrieben in Konkurrenz stehen, oder doch mit privaten Betrieben gleicher Art verglichen werden können, sollten steuerlich nicht günstiger gestellt werden als private Betriebe."²⁾ Wir stimmen deshalb Schnettler zu, wenn er Steuerbefreiungen auf solche öffentlichen Betriebe beschränkt sehen will, bei denen die gemeinwirtschaftliche Aufgabe eindeutig dominiert und insofern die Steuern weniger ein Belastungs- als vielmehr ein Verrechnungsproblem darstellen. Dem Problemkreis einer steuerlichen Erfassung öffentlicher Erwerbswirtschaften vorgelagert scheint uns aber das Anliegen einer Bereinigung dieses Sektors von unnötigen Betätigungen der öffentlichen Hand zu sein. Öffentliche Beteiligungen müssen sich danach im Sinn einer sozialen Marktwirtschaft auf diejenigen Fälle beschränken, in denen eindeutig nur so die bestmögliche Lösung solcher Aufgaben zu erreichen ist. Dabei ist ein strenger Massstab anzulegen. Welche Massnahmen aber ergriffen werden können, um eine Reprivatisierung des nicht unbedingt erforderlichen öffentlichen Erwerbsvermögens zu ermöglichen und zu beschleunigen, das hat Duhmer in seiner bereits genannten Schrift ausführlich erörtert; wir können im Rahmen dieser Ausführungen jedoch nicht näher hierauf eingehen.³⁾

Während wir zu den Verwaltungsmonopolen wie z.B. Bundesbahn und Bundespost bereits Ausführungen gemacht haben, stellen die Monopolverwaltungen sogenannte Finanzmonopole dar. Bei ihnen kann die Preisbildung unter Ausschluss des freien Wettbewerbs erfolgen; sie richtet sich im allgemeinen überwiegend nach fiskalischen Gesichtspunkten. Es kann sich bei den Finanzmonopolen je nach dem Grad der Ausschaltung des Wettbewerbs privater Unternehmer um Voll- oder Teilmonopole handeln. Weddigen⁴⁾ unterscheidet das Erzeugungs- und das Handelsmonopol, wobei ersteres auf der Stufe

1) Schneller, Öffentliche Betriebe, Essen 1956, S.163.

2) dito

3) Duhmer, a.a.O., S.98 ff.

4) Weddigen, a.a.O., S.106.

der Rohstoffherzeugung oder bei der Verarbeitung eingreifen kann. Das Finanzmonopol dient in erster Linie der Besteuerung; es kann im weiteren Sinn zu den Verbrauchsteuern gerechnet werden. In Deutschland besteht gegenwärtig das Branntweinmonopol und das Zündwarenmonopol; in Oesterreich findet sich das Finanzmonopol auch in der Form der staatlichen Tabakregie. Vom fiskalischen Standpunkt aus ist das Finanzmonopol der reinen Verbrauchsbesteuerung durch seine grössere Ergiebigkeit und bessere Überwachungsmöglichkeit überlegen. Daneben spielen jedoch auch wirtschaftsdirigistische Gesichtspunkte bei der Anwendung dieser Betätigungsform der öffentlichen Hand eine gewisse Rolle.

Das Branntweinmonopol wird in Deutschland von der staatlichen Branntweinmonopolverwaltung ausgeübt. Der Zweck dieser Form der Verbrauchsbesteuerung ist in der fiskalisch besseren Überwachung zu sehen, denn gerade hier gibt es sehr viele Kleinerzeuger. Weiterhin stellt das Branntweinmonopol jedoch eine verdeckte Subventionierung der Landwirtschaft dar. Man unterscheidet die Verwendung des Rohsprits für die Herstellung von Trinkbranntwein und als industriellen Rohstoff. Als Rohstoffe kommen für die Spriterzeugung landwirtschaftliche Grundstoffe (Kartoffeln, Korn, Melasse, Obst, Wein) oder chemische Grundstoffe (Sulfitablauge, Holzzucker, Kalziumkarbid, methanhaltiges Erdgas) in Frage. Neben der Herstellung von Trinkbranntwein sind die wichtigsten Verwendungszwecke des Rohsprits bei der chemischen Industrie, soweit Alkohol als Grundstoff benötigt wird, zu suchen, so insbesondere zur Herstellung von Essig, Arzneimitteln, Parfüm, Lack usw. Die Struktur der Erzeugerbetriebe ist sehr vielfältig. Neben landwirtschaftlichen Betrieben aller Grössenklassen konkurrieren Betriebe der chemischen Industrie mit starker Elastizität der Kalkulation. Die landwirtschaftlichen Betriebe profitieren vor allem aus dem kostenlosen Anfall der Schlempe (Rückstand der Spriterzeugung), die als Kraftfutter verwendet wird und die für die hohe Viehhaltung der deutschen Landwirtschaft unentbehrlich ist.

Ohne Zweifel bedürfen die landwirtschaftlichen Betriebe gegenüber der industriellen Konkurrenz eines gewissen Schutzes. Sie könnten sonst mit den industriellen Grosserzeugern nicht konkurrieren, was auch den Einbruch der synthetischen Rohstoffe in die

Trinkbranntweinerzeugung zur Folge hätte. Fischer¹⁾ bemängelt jedoch u.E. zu Recht, dass die Subventionen an die Landwirtschaft nicht offen mit parlamentarischer Zustimmung gegeben werden, sondern lediglich in Form der Einnahmenverkürzung des Monopols. Weiterhin ist gegen das Branntweinmonopol einzuwenden, dass es sich nicht nur auf Trinkbranntwein als Genussmittel beschränkt, sondern auch den als industriellen Rohstoff dienenden Sprit verteuert. Der Staat sollte sich, soweit keine zwingende Notwendigkeit vorliegt, mit seinen Besteuerungsformen nicht in Widerspruch zu den von ihm für die Privatwirtschaft propagierten Wettbewerbsformen bringen, mit anderen Worten "nicht die Steuerpolitik, sondern die Wirtschaftspolitik soll die Marktformen bestimmen." Jedoch können auch agrarpolitische Gründe der Subvention das Finanzmonopol als Form der Verbrauchsbesteuerung nicht rechtfertigen, da man hierbei auch auf die gewerblichen Wettbewerber Rücksicht nehmen muss. Der Rohstoff Alkohol darf für die weiterverarbeitende chemische, pharmazeutische und kosmetische Industrie gegenüber anderen Grundstoffen nicht restriktiv besteuert werden, "denn damit würde sich die Finanzpolitik eine technologische Industrie-Entwicklungspolitik anmassen."²⁾

Fischer fordert daher die Abschaffung des Branntweinmonopols und eine Erhebung der Branntweinsteuer als Verbrauchsteuer in Form der Banderolensteuer, wie sie bei Tabakwaren üblich ist; von ihr soll jedoch die Verwendung des Sprits als industrieller Rohstoff nicht erfasst werden. Die Statuierung einer Marktordnung für den Bereich des Agrarsprits hält Fischer für gerechtfertigt, wobei er an die Festlegung von Mindestpreisen und an die Errichtung von Kalkulationsgemeinschaften denkt. Fischer geht jedoch u.E. zu weit,³⁾ wenn er den Wettbewerb des nichtagrarisches Sprits bei der Eroberung des Trinkbranntweinmarktes durch steuerliche Massnahmen ungestört sehen will.

Das Zündwarenmonopolgesetz (ZWMG) vom 29.1.1930⁴⁾ überträgt der Zündwarenmonopolgesellschaft das Alleinvertriebsrecht an Zündhölzern. Die Zündwarenmonopolgesellschaft ist daher eine besonders intensive Form des Kartells, nämlich ein Syndikat. Zur Herstel-

1) Fischer, Marktordnung für die Spritwirtschaft, in Wirtschaft und Wettbewerb 1954, S.97.

2) Fischer, a.a.O., S.98.

3) Fischer, a.a.O., S.99.

4) RGBI. 1930 I S.11.

lung von Zündwaren sind nur solche Unternehmen berechtigt, denen eine Quote zusteht oder zur Nutzung überlassen ist (§ 5 ZWMG). Seine Entstehung verdankt das Zündwarenmonopol der angespannten finanziellen Lage des deutschen Staatshaushalts in der Weltwirtschaftskrise; es ist "eine vertragliche Bedingung für die Gewährung der Kreuger-Anleihe von 1929."¹⁾ Daneben war es im Hinblick auf die scharfe Konkurrenz zwischen den Zündholzherstellern notwendig, eine Marktregelung zu treffen. Hurth bezeichnet das staatliche Zündwarenmonopol als einen etwas gewaltsamen Ausweg aus dieser Situation,²⁾ aber zweifellos hat das Zündwarenmonopol nur einer Entwicklung Einhalt geboten, die zur Monopolisierung privater Zündwareninteressen in Deutschland geführt hätte. Weiterhin war eine Koningentierung der Erzeugung erforderlich, um nicht die Existenzgrundlage aller Hersteller zu gefährden. Zu einem solch intensiven Eingriff in die Wettbewerbssituation scheint jedoch tatsächlich nur ein Syndikat imstande.

In Konkurrenz zu den Zündhölzern stehen auch die Feuerzeuge, welche zunächst von der Besteuerung ebenfalls erfasst wurden. Die Feuerzeuge stellen ein Substitutionsgut zu den Zündhölzern dar. Man hat angenommen, ohne eine Einbeziehung der Feuerzeuge in das Monopol seien aus diesem keine nennenswerten Erträge zu ziehen. Nachdem die Grossbetriebe der Zündholzindustrie zugegeben hatten, dass ein spürbarer Wettbewerb der Feuerzeugindustrie nicht bestehe, wurde seit 1923 auf die Besteuerung der Feuerzeuge und Zündsteine verzichtet.

Heute ist die Frage zu prüfen, ob die Gründe, welche die Einführung des Zündwarenmonopols veranlasst haben, noch bestehen. Es ist anzunehmen, dass heute auch auf diesem Gebiet freier Wettbewerb möglich wäre. Dient das Zündwarenmonopol nur fiskalischen Zwecken, so ist seine Aufrechterhaltung nicht zu befürworten, da es gegen die in der Bundesrepublik Deutschland herrschende Wirtschaftsordnung verstösst, einer Gruppe von Wettbewerbern gegen Entgelt das ausschliessliche Recht der Herstellung und des Vertriebs einer Ware zu übertragen, wenn nicht zwingende technische Gründe hierfür ausschlaggebend sind.³⁾ So betrachtet dürfte

1) Gleiss, Zündwarenmonopolgesetz und Kartellierungsrecht, in Wirtschaft und Wettbewerb 1954, S.157.

2) Hurth, Die deutsche Zündholzindustrie in der Nachkriegszeit, Jena 1929, S.47.

3) Gleiss, a.a.O., S.160.

es ein Fehler gewesen sein, das staatliche Zündwarenmonopol aus dem Geltungsbereich des neuen Kartellgesetzes herauszunehmen, ohne vorher die Frage seiner Daseinsberechtigung mit den strengen Massstäben der erstrebten Wettbewerbsordnung zu messen.

2. Genossenschaften

Genossenschaften sind nach § 1 des GenG.¹⁾ "Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, welche die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaften ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichem Geschäftsbetrieb bezwecken." Danach ist das Erfordernis der nicht geschlossenen Mitgliederzahl besonders wichtig; es bedeutet, dass ein Wechsel im Bestand der Mitglieder nach der Satzung durch persönlichen Ein- und Austritt möglich sein muss.²⁾ Ihrem juristischen und wirtschaftlichen Wesen nach sind Genossenschaften weder Personalgesellschaften noch Kapitalgesellschaften; Lang-Weidmüller nennen sie "eine reine Personenvereinigung mit wirtschaftlichen Zwecken."³⁾ Zweck der Genossenschaften ist die Zusammenfassung wirtschaftlich schwacher Kreise, insbesondere von Landwirten, Handwerkern und Kleingewerbetreibenden, zur Erreichung von Leistungen, die dem Einzelnen nicht möglich sein würden, zur Förderung also der Wirtschaften der Genossen durch eine Art Selbsthilfeorganisation. Die Genossen sind demnach Träger und Kundschaft der Genossenschaft zugleich. Nicht durch eine hohe Verzinsung des eingesetzten Kapitals, sondern schon durch günstige Preisstellung und Rückvergütung zunächst höher kalkulierter Preise lässt die Genossenschaft ihren Kunden, nämlich den Genossen, die beabsichtigten Vorteile zukommen.⁴⁾

Im Vordergrund steht die persönliche Bindung zwischen Genossenschaft und Genossen, weshalb zwischen genossenschaftlichen und nichtgenossenschaftlichen Betrieben leicht Konkurrenzspannungen entstehen können, wenn durch die Entwicklung der Betriebs-

- 1) Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 20.5.1898, RGBl. S.810, in der heute gültigen Fassung.
- 2) Lang-Weidmüller, Kommentar zum GenG., Berlin 1951, S.2.
- 3) Lang-Weidmüller, Kommentar zum GenG., Berlin 1951, S.2.
- 4) Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und Frankfurt 1955, S.2.

größen auch bei den Genossenschaften die Initiative immer mehr von den Mitgliedern auf die Genossenschaftsleitungen verlagert wird und "die genossenschaftlichen Betriebe nicht mehr als Organwirtschaften der Mitglieder, sondern als selbständige Betriebe mit einem mitgliedschaftlich gebundenen, ja oft angeketteten Kunden- und Lieferantenkreis" anzusehen sind.¹⁾

Man unterscheidet landwirtschaftliche Genossenschaften, Kreditgenossenschaften (Volksbanken, Spar- und Darlehenskassen), gewerbliche Genossenschaften (Einkaufsgenossenschaften von Handel und Handwerk), Konsumgenossenschaften und Wohnungsbaugenossenschaften; es würde jedoch zu weit führen, hier die Einzelheiten der verschiedenen Genossenschaftsarten darzustellen.

Während das Genossenschaftsgesetz grundsätzlich auch das Nichtmitgliedergeschäft zulässt, waren hiervon zunächst zwei wichtige Ausnahmen gemacht worden. Einmal durften Kreditgenossenschaften nach § 8 Abs.2 GenG. Darlehen nur an Mitglieder geben und andererseits war auch Konsumgenossenschaften gemäss § 8 Abs.4 GenG. das Nichtmitgliedergeschäft verboten. Nach dem Krieg wurde das Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts für Konsumgenossenschaften zunächst bis zum 1.1.1952 suspendiert,²⁾ damit diese in die Lage kamen, nach den diskriminierenden Massnahmen der nationalsozialistischen Regierungszeit wieder einen festen Bestand an Mitgliedern zu gewinnen. Mit dem Herannahen dieses Termins wurde erneut die Diskussion entfacht, ob es ratsam sei, die konkurrenzregelnde Vorschrift des § 8 Abs.4 GenG. beizubehalten. Bei der Einführung des Verbots der Nichtmitgliedergeschäfte für Konsumgenossenschaften war der Gedanke des Schutzes der wirtschaftlichen Existenz der Einzelhandelsbetriebe gegen die bedrohliche Konkurrenz der Konsumvereine entscheidend. Schmidt hält das Verbot für gerechtfertigt³⁾ mit der Begründung, wenn "Dritte durch die Geschäftsverbindung mit der Genossenschaft dieselben Vorteile geniessen wie die Genossen, ohne deren Verpflichtungen zu haben, so besteht kein Anreiz, der Genossenschaft beizutreten;" er meint, durch das Nichtmitgliedergeschäft werde der Charakter der Genossenschaft als solcher in den Hintergrund gedrängt.

1) Henzler, Genossenschaftswesen, Wiesbaden 1952, S.28.

2) Gesetz des Wirtschaftsrats vom 3.10.1947, Ges.-u.VOB1. des Wirtschaftsrats 1947, S.14.

3) Schmidt, Die Genossenschaft, Berlin 1949, S.41.

Dem hält u.E. mit Recht Paulick entgegen,¹⁾ dass die Genossenschaften kein Interesse hätten, das Nichtmitgliedergeschäft übermässig auszudehnen, weil die persönliche Haftung des Mitgliederstammes die wesentlichste Kreditgrundlage der Genossenschaft sei. Paulick hält ein solches Verbot, wie es § 8 Abs.4 GenG. darstellt, für ungerecht, da das Genossenschaftsgesetz sich nicht grundsätzlich gegen die Nichtmitgliedergeschäfte der Genossenschaften wendet, und auch eine Ausnahmerebestimmung für Konsumgenossenschaften nicht vernünftig begründet werden könne, vielmehr einen unverständlichen Unterschied in der Beurteilung verschiedener Genossenschaftstypen darstelle.

Für wesentlich in diesem Zusammenhang hält Paulick auch die Feststellung, dass die Konsumgenossenschaften die gleichen steuerlichen Lasten zu tragen hätten wie ihre nicht genossenschaftlich organisierte Konkurrenz (abgesehen von der Warenrückvergütung, auf die noch zurückzukommen ist), und dass sie aus diesem Grund Anspruch darauf erheben müssten, auch im Wettbewerb ohne alle einengende Vorschriften den nicht genossenschaftlich organisierten Konkurrenten gleichgestellt zu werden.²⁾ Der Gesetzgeber konnte sich offenbar auf die Dauer dieser Ansicht nicht verschliessen und hat mit Gesetz vom 21.7.1954 ab 1.7.1954 das Verbot von Nichtmitgliedergeschäften für Konsumgenossenschaften nach § 8 Abs. 4 GenG. und die damit zusammenhängenden Bestimmungen der §§ 31, 152 und 153 GenG. (Strafvorschriften) aufgehoben.³⁾

Die steuerliche Behandlung der Genossenschaften bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag sieht als obersten Grundsatz vor, dass sie unbeschränkt steuerpflichtig sind, und dass nur von Fall zu Fall besonders geregelte Befreiungen oder Erleichterungen eintreten. Die unbeschränkte Steuerpflicht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bei der KSt. ergibt sich aus § 1 Abs.1 Ziff.2 des KStG. Diese Bestimmung bedeutet eine allgemeine Gleichstellung mit den Kapitalgesellschaften. Während noch im KStG von 1925 alle Genossenschaften, die einem Revisionsverband

1) Paulick, Gedanken zur Reform des Genossenschaftsgesetzes, Neuwied 1951, S.39.

2) Paulick, a.a.O., S.38, 40.

3) Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Gesetzes betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und des Rabattgesetzes vom 21.7.1954, BGBl. I S.212.

angehörten, von der KSt. hinsichtlich ihrer Erwerbseinkünfte befreit waren, sind ab 1934 die Befreiungen nur noch in wenigen Sonderfällen ausgesprochen worden. In der alten Fassung des KStG von 1925 waren deshalb nur bestimmte Einkünfte, nämlich solche aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und Land- und Forstwirtschaft, steuerpflichtig. § 23 KStG gibt die Ermächtigung für Befreiungen, für ermässigte Steuersätze und besondere Einkommensermittlungsvorschriften. Im Jahr 1939 wurde zum erstenmal in Form einer Rechtsverordnung von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht; an deren Stelle sind nach der Währungsreform ohne wesentliche Änderung des Inhalts die §§ 31 - 35 KStDV getreten.¹⁾

Aus § 31 KStDV ergibt sich die Befreiung von der Körperschaftsteuer für Genossenschaften, die sich auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände beschränken, und für Genossenschaften, die sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, beschränken. Da solche Genossenschaften, wenn sie einmal eine gewisse Grösse erreicht haben, in fühlbarem Wettbewerb zu gleichartigen gewerblichen Betrieben stehen (bekannt ist das Beispiel der Molkereien), ist die Frage ihrer Steuerbefreiung schon immer umstritten gewesen.

Hinsichtlich der Beeinflussung der Konkurrenzbedingungen durch Steuerbefreiung von Verarbeitungs- und Verwertungsgenossenschaften macht der BFH in einem vom BdF angeforderten Gutachten interessante Ausführungen.²⁾ Danach hat die Vorschrift des § 31 KStDV den Zweck, die Konkurrenzfähigkeit der kleinbäuerlichen Betriebe gegenüber den landwirtschaftlichen Grossbetrieben zu erhalten, ohne jedoch die kleinbäuerlichen Betriebe volkswirtschaftlich günstiger zu stellen. Über die Reservenbildung und die Tendenz zum Grossbetrieb einschliesslich der damit verbundenen Technisierung macht der BFH Ausführungen, die wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung von dem zugrundeliegenden Fall der Verarbeitungs- und Verwertungsgenossenschaften losgelöst und verallgemeinert werden können.

1) Zülow- Henze-Schubert, a.a.O., S.4 - 6.

2) Gutachten des BFH vom 8.9.1953 (BStBl. 1954 III S.38).

Der Grundsatz, die Genossenschaften sollten ganz auf Gewinnzielung verzichten, kann nicht in vollem Umfang vertreten werden, da ohne Gewinn auch keine Reservenbildung erfolgen würde. Es ist aber heute nicht mehr möglich, den Konkurrenzkampf ohne Reserven bestehen zu lassen. Der BFH sagt daher in dem genannten Gutachten mit Recht, gegen die Ansammlung von Reserven aus Gewinnen einer Genossenschaft sei nichts einzuwenden, soweit damit die Vorschriften der Satzung erfüllt werden. Nach dem GenG. sind die Genossenschaften verpflichtet, im Hinblick auf mögliche Verluste Reserven zu legen, jedoch hat der Gesetzgeber nicht näher ausgeführt, bis zu welcher Höhe diese Reservenbildung erfolgen soll. Verzerrungen im Wettbewerb entstehen nach dem Gutachten erst dann, wenn eine Genossenschaft in erheblichem Umfang ein gegenüber den Genossenschaftsteilnehmern stark überhöhtes Reservekapital besitzt, das in Daueranlagen investiert ist. Theoretisch könnte eine Genossenschaft ihre Betriebsanlagen auf diesem Weg in wesentlichem Umfang steuerfrei beschaffen und erhielte so einen ungerechtfertigten Vorsprung vor den gewerblichen Mitbewerbern. Hierin wäre ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gemäss § 6 StAnpG zu sehen. Nach dem Gutachten kann man verlangen, dass die Genossenschaften in überwiegendem Mass die Finanzierung ihrer Anlagen über den Weg der Genossenschaftsanteile vornehmen werden, und, soweit dies nicht ausreicht, auch den Weg der Schuldaufnahme in vernünftigen Grenzen beschreiten. Die Genossenschaften müssen sich, wenn sie eine reelle Chance im Wettbewerb haben, den Betriebsrisiken der Unternehmungen, mit denen sie konkurrieren, anpassen, auch wenn dies eine scheinbare Konzentration, einen Zug zum Grossbetrieb, hervorruft, und müssen vor allem die Möglichkeiten der modernen Technik wirtschaftlicher Grossanlagen ausnutzen. Eine bedeutsame Aufgabe der Genossenschaften besteht gerade darin, den Kleinbetrieben durch Zusammenschluss zu den technischen Möglichkeiten zu verhelfen, über welche die konkurrierenden Grossbetriebe verfügen. Die Technisierung ist nach dem Gutachten nicht ein Ausdruck der Entwicklung der Genossenschaft zum normalen Gewerbebetrieb, sondern nur eine Folge der Rationalisierung je nach den Möglichkeiten, die sich aus der jeweiligen Zahl der Genossen ergeben.

Insofern soll durch die Steuerbegünstigung der Genossenschaften eine antikonzentrativen Wirkung erzielt werden, denn die Genossenschaften bedeuten eine Marktmachtsteigerung kleiner landwirtschaftlicher, gewerblicher und mittelständischer Existenzen, da dass dabei durch Konzentration deren rechtliche Selbständig-

keit geopfert werden muss. Die Vorteile des Grossbetriebs werden in Form des genossenschaftlichen Hilfsorgans den kleinen Betrieben vermittelt. Durch die Genossenschaften ist ein Ausgleich des Monopolisierungsgrades und eine Umwandlung des ungleichgewichtigen Wettbewerbs in einen gleichgewichtigen möglich.¹⁾ "Unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten aber bedeutet das nichts anderes, als die Schaffung einer gleichgewichtigen Wettbewerbssituation, die vorher bei den stärkeren Wettbewerbsteilnehmern einseitig überhöhte Gewinne ausgleicht und damit für die gesamtwirtschaftliche Beurteilung als Rationalisierung bezeichnet und positiv bewertet werden kann."²⁾

Die Finanzverwaltung hat nach dem Gutachten folgende Grundsätze aufgestellt: 1) sind wenigstens 50 % des Anlagevermögens durch Geschäftsanteile gedeckt, so sind angesammelte Reserven ohne Rücksicht auf ihre Höhe steuerunschädlich, solange dieses Verhältnis gewahrt bleibt; 2) betragen die Geschäftsanteile weniger als 50 % des Anlagevermögens, so ist zu prüfen, in welchem Verhältnis die Geschäftsanteile zu der Summe aller Reserven stehen. Steuerpflicht tritt ein, wenn die Reserven 400 % der Geschäftsanteile oder 40 % der Bilanzsumme übersteigen und höher sind als die Reserven in der DMEB. Bei Genossenschaften mit unbeschränkter Haftpflicht tritt die Steuerpflicht jedoch nur ein, wenn die Reserven sowohl 40 % der Bilanzsumme als auch die Reserven in der DMEB übersteigen; das Verhältnis zu den Geschäftsanteilen ist dann unerheblich. Diese Grundsätze beschränken sich auf Genossenschaften mit einer Bilanzsumme über DM 100.000.-- und finden auf Zeiträume nach dem 1.1.1957 Anwendung. Sie geben also Gelegenheit, überhöhte Reserven spätestens bei der Beschlussfassung über die Bilanz zum 31.12.1956 aufzulösen.³⁾ Diese Bestimmungen werden in Zukunft verhindern, dass die Steuerbegünstigung der Genossenschaften eine ungerechtfertigte Selbstfinanzierung verursacht und den gewerblichen Wettbewerbern zu einer Bedrohung ihrer Existenz wird.

In der KStGenVO von 1939 waren auch gewerbliche Werk- und Lieferungsgenossenschaften steuerbegünstigt (§ 3). Da diese Begünstigung nur übergangsweise gedacht war, und der Wettbewerb

1) Wendt, Die wirtschaftspolitische Bedeutung der gewerblichen Genossenschaften, Karlsruhe 1954, S.30.

2) Wendt, a.a.O., S.34.

3) Zülów-Henze-Schubert, a.a.O., S.74 - 77.

hier einer steuerlichen Hilfe nicht bedarf, ist sie ab 21.6.1948 beseitigt worden.¹⁾

Nach § 33 der KStDV wird die Steuer für Kreditgenossenschaften, nach § 34 KStDV für Zentralkassen, auf ein Drittel ermässigt, wodurch andererseits eine Abzugsfähigkeit für Rückvergütungen entfällt. Sowohl bei der Begünstigung der landwirtschaftlichen Verarbeitungs- und Verwertungsgenossenschaften als auch bei derjenigen der Kreditgenossenschaften und der genossenschaftlichen Zentralkassen ist Voraussetzung, dass ausschliesslich Mitgliedergeschäfte getätigt werden; bei den Kreditgenossenschaften können jedoch ausserhalb des Spargeschäfts, also bei den übrigen Bankgeschäften (An- und Verkauf von Devisen und Wertpapieren, Giroverkehr, Depotgeschäft usw.), auch Nichtmitglieder bedient werden. Die Kreditgenossenschaften dienen der Pflege des Kleinkredits; sie versorgen den Mittelstand mit kurzfristigem Personalkredit und mit langfristigem Anlagekredit. Da dies auch Geschäftsgebiete der Sparkassen sind, besteht hier die Gefahr ungleicher Startbedingungen. Deshalb wurden die Sparkassen, soweit sie der eigentlichen Pflege des Sparverkehrs dienen, von der KSt. gemäss § 4 Ziff. 4 KStG befreit.²⁾ Insofern ist nach der Höhe der Steuerbelastung zwischen Sparkassen und Kreditgenossenschaften in etwa eine Gleichstellung erreicht.³⁾ Ein Unterschied der Startbedingungen besteht lediglich gegenüber den Sparabteilungen der Banken, die mangels rechtlicher Selbständigkeit nicht steuerbefreit sind. Diese Institute wenden sich aber auch normalerweise in ihrem Kreditgeschäft an einen anderen Personenkreis, nämlich an Mittel- und Grossbetriebe, und bedürfen keiner steuerlichen Förderung.

Neben den reinen Spar- und Darlehenskassen gehören zu den steuerbegünstigten Kreditgenossenschaften auch solche, die das Warengeschäft betreiben, wenn das Kreditgeschäft den Hauptbeschäftigungszweig darstellt. Nicht zu den Kreditgenossenschaften gehören die Bausparkassen⁴⁾ und die Waren- und Verbrauchergenossenschaften, die nebenbei auch das Spargeschäft betreiben. Dagegen fällt unter den Begriff der Kreditgenossenschaft "eine vermittelnde Wareneinkaufsgenossenschaft mit Delkredereübernahme,

1) Lueb, KSt. 1955, Kommentar, Frankfurt 1955, S.139.

2) Lueb, a.a.O., S.24.

3) Zülow-Henze-Schubert, S.86.

4) RFH RStBl. 1942, S.790, Urteil vom 16.6.1942, I 197/41.

die die Kaufbedingungen für die Käufe ihrer Mitglieder (Grosshändler) bei den Fabrikanten aushandelt, sich selbstschuldnerisch für den Eingang der Kaufpreisforderungen verbürgt, diese in bankmässiger Weise für die Fabrikanten einzieht und die Zahlungen der Genossen finanziert."¹⁾

Nach § 35 KStDV sind Warenrückvergütungen unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgabe abzugsfähig. Nach § 5 des bereits genannten Änderungsgesetzes vom 21.7.1954 dürfen Rückvergütungen an Nichtmitglieder nicht gewährt werden, sondern lediglich Rabatte bis zur Höhe von 3 %. "Warenrückvergütungen an Mitglieder gelten nur insoweit als Betriebsausgabe als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind."²⁾ Die Warenrückvergütungen sind eine spezifisch genossenschaftliche Erscheinung; sie unterscheiden sich von der Gewinnausschüttung vor allem dadurch, dass sie nicht nach der Höhe der Beteiligung, sondern nach der Höhe des Warenumsatzes im fraglichen Zeitraum bemessen werden. Vom Rabatt unterscheiden sie sich durch die Bemessung nicht nach dem einzelnen getätigten Umsatz, sondern nach dem Gesamtumsatz in einem Zeitabschnitt. Warenrückvergütungen sind demnach "das wichtigste Mittel zur Verwirklichung des Förderungszwecks der Genossenschaft."³⁾ Warenrückvergütungen können bei nahezu allen Genossenschaftstypen vorkommen; ihre Abzugsfähigkeit ist aber bei den bereits nach § 31 und nach § 33 KStDV begünstigten Genossenschaften ausgeschlossen.

Die Aufteilung des nach einkommensteuerlichen Grundsätzen ermittelten Gewinns macht gewisse Schwierigkeiten, ist aber unbedingt erforderlich, und zwar bei Einkaufs- und Verbraucher-genossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz und bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf. "Der demnach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug der Warenrückvergütung an Mitglieder."⁴⁾ Warenrückvergütungen sind notwendig, weil es nicht möglich ist, die Preise von vornherein so zu kalkulieren, dass weder Gewinne noch Verluste realisiert werden; demnach sind die Warenrückvergütungen als eine nachträgliche Korrek-

1) BFH BStBl. 1952 III S.155, Urteil vom 4.4.1952, I 32/51 U.

2) § 35 KStDV.

3) Zülów-Henze-Schubert, a.a.O., S.103.

4) § 35 KStDV.

tur der Preisstellung der Genossenschaften anzusehen.

Die Genossenschaften können sich also nur insoweit von der Körperschaftsteuerpflicht befreien, als sie von dieser Möglichkeit der Rückvergütung Gebrauch machen, nicht jedoch für die Teile des Gewinns, die sie zur Reservenbildung benutzen. Reservenbildung ist bei Genossenschaften, soweit sie nicht nach § 31 - 34 KStDV begünstigt sind, wie bei allen anderen gewerblichen Betrieben nur aus versteuerten Gewinnen möglich, weil eine unterschiedliche Behandlung hierin dem Wesen der Genossenschaften entgegenstünde und nur eine unbegründete wettbewerbliche Besserstellung bedeuten würde.

In der Steuerbilanz werden die Warenrückvergütungen als Verbindlichkeiten behandelt; da sie erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres von der Mitgliederversammlung beschlossen werden können, ist eine Aufnahme der Rückstellung hierfür in die Handelsbilanz nicht erforderlich, sondern Handels- und Steuerbilanz können in diesem Punkt voneinander abweichen.¹⁾ Für die nicht abzugsfähigen Teile der Rückvergütung entsteht die Pflicht zum Steuerabzug vom Kapitalertrag.

Auch bei der GewSt. besteht grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Ohne Rücksicht auf die ausgeübte Tätigkeit ist die Steuerpflicht hier lediglich an die Rechtsform geknüpft. Die in der KStDV ausgesprochenen Befreiungen und Vergünstigungen gelten in gleicher Weise auch bei der GewSt. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind von der GewSt. gemäss § 3 Ziff. 8 GewStG befreit. Nach § 11 Abs. 4 GewStG wird die Steuermesszahl bei Kreditgenossenschaften hinsichtlich des Gewerbeertrags auf ein Drittel ermässigt. Die steuerbilanzmässige Behandlung der Rückvergütung als Verbindlichkeit wirkt sich zwangsläufig auch für die GewSt. aus, da hier zur Ermittlung des Gewerbeertrags die gleichen Grundsätze gelten (nach § 7 GewStG). Die Voraussetzungen in allen diesen Fällen sind die gleichen wie bei der GewSt..²⁾

Ebenso wie bei der KSt. und bei der GewSt. bestehen auch bei der VSt. bei grundsätzlich unbeschränkter Steuerpflicht gewisse Vergünstigungen. So sind nach § 22 VStG in Verbindung mit

Zülów-Henze-Schubert, a.a.O., S. 110.
Müthling, GewStG, a.a.O., S. 67 und S. 354.

§ 12 VStDV landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften von der VSt. unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der KSt. befreit. Nach § 52 a BewDV dürfen bestimmte Kreditgenossenschaften, gewerbliche Genossenschaften und Warengenossenschaften neben den Schulden auch die Geschäftsguthaben der Genossen abziehen.

Daneben sind in begrenztem Umfang auch die Steuerbefreiungsmöglichkeiten wegen Gemeinnützigkeit für Genossenschaften gegeben. Das trifft vor allem für Baugenossenschaften zu.

Betrachten wir die Bestimmungen über die Besteuerung der Genossenschaften insgesamt, so wird uns deren erhebliche wettbewerbspolitische Bedeutung klar, die zwangsläufig immer wieder Streitgespräche zwischen den Vertretern der Genossenschaften und denjenigen der nicht genossenschaftlich organisierten Mitbewerber, aber auch auf wissenschaftlicher Ebene, entfachen muss. Wenn wir einmal von wettbewerblichen Spannungen zwischen den genossenschaftlichen Betrieben selbst absehen, weil sie diesen an sich wesensfremd sind, so bestehen die wichtigsten Konkurrenzverhältnisse

"zwischen Konsumgenossenschaften und gewerblichem Mittelstand, also Kleinhandel und Handwerk,

zwischen Handwerker- und Händlergenossenschaften einerseits und selbständigem Grosshandel andererseits,

zwischen den landwirtschaftlichen Genossenschaften und dem Handel,

zwischen Kreditgenossenschaften und nichtgenossenschaftlichen Kreditinstituten, namentlich den Sparkassen."1)

Vor allem sind es die Bestrebungen der Genossenschaften zur Ausschaltung des Grosshandels, die hier interessieren, weil der Versuch, Handelsspannen einzusparen bzw. sie den in den Genossenschaften zusammengeschlossenen Betrieben zuzuführen, ganz im Sinn einer Rationalisierung der Distributionsstufe, wie sie von Schmalenbach angeregt wurde, aufzufassen ist.²⁾ Wir halten eine solche Tendenz für volkswirtschaftlich nützlich, womit aber noch nicht gesagt sein soll, dass man diese Entwicklung durch steuerliche Begünstigungen beschleunigen müsste.

Dass den Genossenschaften immer wieder vorgeworfen wird, sie

1) Henzler, a.a.O., S.108.

2) Schmalenbach, Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis, Köln und Opladen 1949, S.57 - 65.

könnten sich der Gewinnbesteuerung durch die Gestaltung der
Rückvergütungen weitgehend entziehen, und diese Vergünsti-
gung schaffe daher ungleiche Startbedingungen, halten wir für
erfehlt, denn die Rückvergütungen sind keine steuerliche Begün-
stigung im eigentlichen Sinn, sondern sie sind Preisnachlässe
und müssen als solche wie auch bei den gewerblichen Konkurrenzbe-
trieben als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.¹⁾

Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf Rückvergütungen, die
in Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind, halten wir im
Anblick auf die missbräuchlichen Anwendungsmöglichkeiten dieser
Bestimmung für angemessen.

Auch der Vorwurf, die Steuerbegünstigungen der Genossen-
schaften stellten einen Verstoss gegen den Grundsatz von der
Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Gleichheit vor dem Ge-
setz dar, ist in dieser allgemeinen Form nicht haltbar.²⁾ Wie wir
bereits nachgewiesen haben, bedeutet der Grundsatz von der Gleich-
mässigkeit nur so viel, dass absolut gleiche Tatbestände gleich
behandelt werden müssen, nicht aber, dass keine Differenzierung
in der Behandlung ungleicher Tatbestände möglich wäre. Nach dem
Grundsatz von der Gleichmässigkeit der Besteuerung sollen ledig-
lich Willkürakte vermieden werden; er bedeutet nicht einen Aus-
schluss sämtlicher Sonderregelungen, auch wenn für sie eine stich-
haltige Begründung gegeben wird. Bei der Rechtsform der Genossen-
schaften und der Sonderstellung, welche die genossenschaftliche
Bewegung im Wirtschaftsleben einnimmt, handelt es sich um einen
typischen Tatbestand, dass u.U. eine Sonderbehandlung bei der
Steuerung gerechtfertigt ist.³⁾

Der Versuch einer Anwendung der Hilfgesellschaftstheorie
in der Besteuerung der Genossenschaften liegt zwar nahe, weil
durch sonst begrenzt mögliche Doppelerfassungen von Gewinnen
in den Genossenschaften und bei den Genossen vermieden würden,
und weil die Genossenschaften sozusagen der verlängerte Arm der
geschlossenen Betriebe, also die Gestalt eines Hilfsorgans in
einstufiger Form verkörpern; jedoch bestehen dagegen starke Bedenken

Henzler, Die genossenschaftliche Rückvergütung als Spannen-
und Steuerproblem, ZfB. 1951, S.354 ff.
Gehrke, Gegen das Steuerprivileg der Genossenschaften, S.9,
nach Paulick, Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel
gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954, S.2.
Paulick, a.a.O., S.197, siehe auch Paulick, Der Grundsatz

Bühler weist mit Recht darauf hin, dass eine Erfassung der Gewinne bei den Genossen nur hinsichtlich der ausgeschütteten Gewinne einen Sinn hätte, und auch hier nur insoweit als nicht, wie z.B. bei Versteuerung nach Durchschnittssätzen in der Landwirtschaft, Differenzierungen unmöglich sind; hinsichtlich der thesaurierten Gewinne ist eine Anwendung der Hilfsgesellschaftstheorie aus dem Gedanken der möglichen Verzerrung in den Wettbewerbsverhältnissen abzulehnen.¹⁾ Gegen die Behandlung der Genossenschaften als reine Hilfsgesellschaften spricht auch die technische Undurchführbarkeit einer Gewinnbesteuerung bei den Genossen. Die Vorschläge von Kluge in dieser Richtung wollen zwar die Erfassung der Gewinne und des Vermögens der Genossenschaften bei den Genossen in ähnlicher Weise wie bei Personengesellschaften regeln, jedoch ist eine Gewinn- und Vermögensverteilung bei grossen Genossenschaften mit Hunderten von Mitgliedern kaum vorstellbar.²⁾ Kluge kommt deshalb zwangsläufig zu so unbrauchbaren Vergröberungen wie z.B. der Ausserachtlassung der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse bei der Gewinnverteilung und Verteilung des Gewinns lediglich nach Köpfen. Es ergibt sich auf diese Weise eine völlig ungleiche Behandlung der Genossen und eine umfangreiche Verwaltungsarbeit. Paulick bemerkt mit Recht, dass Kluge auch hinsichtlich der Gewerbesteuer, bei der er den Gemeinden am Sitz der Genossenschaften eine Besteuerung nach der Lohnsumme zugestehen will, eine Durchbrechung des Hilfsgesellschaftsgedankens vornimmt. Daher fasst Paulick seine Kritik zu den Vorschlägen Kluges in der Meinung zusammen, sie würden vermutlich infolge der vermehrten Heranziehung der Genossen zur Besteuerung zu einer Genossenschaftsflucht führen und damit dem Gedanken einer Verbreitung der Genossenschaften nur schaden.³⁾ Gegen eine Anwendung dieser Grundsätze spricht auch die Tatsache der geringen Auswirkung der Doppelbelastung, da es die Genossenschaften durch Preisgestaltung und Bemessung der Rückvergütungen weitgehend in der Hand haben, eine Doppelbelastung zu vermeiden.

der Gleichmässigkeit der Besteuerung, in Probleme des Fin. und Steuerrechts, S.121.

1) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin u. Frankfurt 1956, S.195.

2) Kluge, Anregung zur Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung, StuW 1949, Sp.339 ff.

3) Paulick, Zur Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung, StuW 1950, Sp.27 ff.

Die steuerlich ausgeprägte Behandlung der Genossenschaften als Hilfgesellschaften ist nicht möglich; wir halten deshalb das gegenwärtige Steuersystem hinsichtlich der Besteuerung der Genossenschaften für im Grundsatz richtig. Wenn die Genossenschaften steuerlich weder besser noch schlechter gestellt sein sollen als die übrigen Zweige der mit ihnen im Wettbewerb stehenden gewerblichen Wirtschaft, dann ist eine allgemeine Steuerbefreiung der Genossenschaften nicht möglich, sondern es können nur einzelne Vergünstigungen im Hinblick auf besonders gelagerte volkswirtschaftliche Situationen gewährt werden.

Wenn diese Sonderfälle zur Zeit auf landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, auf Kreditgenossenschaften und Zentralkassen beschränkt sind, so kann man sagen, dass nur noch wenige Privilegierungen bestehen. Es können auch hierin im einzelnen Fall noch wettbewerbliche Ungleichmäßigkeiten enthalten sein, wie z.B. Bühler-Meier-Nöll von der Nahmer für den Bereich der Genossenschaftsmolkereien annehmen.¹⁾ Wir wissen, dass der BFH diese Bedenken nicht geteilt hat und sind der Meinung, die Beurteilung solcher Fälle sei nur im Sinn von Einzelentscheidungen möglich. Dabei ist eine echte und gerechte Förderung der Genossen durch genossenschaftliche Einrichtungen dann anzunehmen, wenn durch sie die wettbewerbliche Schwäche der angeschlossenen Einzelbetriebe gegenüber übermächtigen Konkurrenten ausgeglichen wird. Nur insoweit ist eine steuerliche Förderung wünschenswert. Sobald aber Genossenschaften einen übertriebenen Grad von Selbständigkeit und Marktmacht erreichen nach Art von eigenständigen Erwerbswirtschaften, ist eine Steuerbegünstigung nicht mehr begründet. Man kann die wettbewerbliche Situation zwischen Genossenschaften und gewerblichen Konkurrenzbetrieben nicht ein für allemal endgültig analysieren; eine Überprüfung erscheint daher von Zeit zu Zeit notwendig. Wenn daneben noch die Finanzierungsverhältnisse der Genossenschaften hinsichtlich einer Harmonie zwischen Geschäftsanteilen und Reserven nach den oben dargelegten Grundsätzen überwacht werden, bestehen weitgehende Hilfsmittel zur richtigen Beurteilung der steuerlichen Förderbarkeit.

) Bühler-Maier-Nöll von der Nahmer, Die Wirkungen der steuerlich ungleichen Behandlung von Privatmolkereien gegenüber Genossenschaftsmolkereien, zitiert nach Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S.197.

3. Gewerbebetriebe des freien Berufs

Die Frage, ob bei den freien Berufen ein Wettbewerb besteht, ist dahingehend zu beantworten, dass zwar auch hier eine gewisse Konkurrenz gegeben ist, dass diese aber einen völlig anderen Charakter als bei gewerblichen Betrieben hat. Bekanntlich ist die berufliche Grundlage der freien Berufe, für deren Ausübung man gewöhnlich eine wissenschaftliche Ausbildung voraussetzt, nicht der Einsatz von Erwerbskapital und eines Betriebes mit entsprechender technischer Einrichtung, sondern die freiberufliche Tätigkeit stützt sich lediglich auf die Persönlichkeit und die Kenntnisse des Ausübenden. Nur insofern als die Kenntnisse und Fähigkeiten der Berufsangehörigen verschieden sind, findet eine Einwirkung auf die Konkurrenzsituation statt; die wettbewerbliche Situation wird also nicht wie beim Gewerbe durch Differenzierungen der Kosten und Preise zum Ausdruck kommen. Für die Preise der Leistungen von Berufsangehörigen der freien Berufe sind häufig Gebührenordnungen massgebend, welche keinen grossen Spielraum für unterschiedliche Preisstellungen lassen. Die freien Berufe fordern auch eine wesentlich andere Berufseinstellung wie die Erwerbsberufe, denn hier kann nicht im Vordergrund das Streben nach Gewinnerzielung stehen, sondern der Berufsträger unterliegt einem idealen Berufsethos. "Sein Einkommen ist in der Regel unsicherer als das eines Unternehmers oder eines unselbstständig Tätigen."¹⁾ Hinzu kommt eine besonders lange Ausbildungszeit. Der Wettbewerb zwischen den Berufsangehörigen unterliegt zum Teil strengen Regelungen. So gilt es als unehrenhaft, nach aussen hin werbend in Erscheinung zu treten, d.h. sich der in Gewerbebetrieben üblichen Methoden der Werbung zu bedienen. Ebenso widerspricht es den Berufsgrundsätzen, Klienten bei der Erteilung von Aufträgen zu beeinflussen, oder etwa Kollegen dadurch zu schädigen, dass man ihnen Mandate zu entziehen versucht. Hierin kommt das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Klientel und Berufsangehörigem zum Ausdruck.²⁾

-
- 1) Greiffenhagen, Gegen die Heranziehung freier Berufsausübung zur Gewerbesteuer, Düsseldorf 1955, S.1.
 - 2) vergl. die Vorschriften über Kundmachung und Auftragsschutz der Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater in § 26 der VO Nr.937 (Erste VO des Wirtschaftsministeriums und des Finanzministeriums zur Durchführung des Gesetzes über

Um so unverständlicher muss es erscheinen, wenn diese Eigenarten der freien Berufsausübung von der steuerlichen Seite her nicht respektiert werden. Im Normfall sind die selbständig Tätigen von der Gewerbesteuer befreit. Nach ständiger Rechtsprechung des RFH, OFH und BFH werden aber entsprechend einer besonders für diesen Zweck entwickelten "Vervielfältigungstheorie" Ausnahmen gemacht, welche in unberechtigter Weise in die Wettbewerbsverhältnisse eingreifen. Danach werden Berufsangehörige der freien Berufe dann gewerbesteuerpflichtig, wenn sie ihre Tätigkeit nicht mehr allein ausüben, sondern durch Einsatz qualifizierter Fachkräfte für gleichartige Arbeiten eine "Vervielfältigung" ihrer Person erreichen. Während bei den Ärzten, Rechtsanwälten und Architekten noch insofern eine etwas grosszügige Beurteilung erfolgt, als man es in der Rechtsprechung nicht als gegen deren Berufsgrundsätze verstossend darstellt, wenn sie entsprechende Fachkräfte zur Ausbildung beschäftigen, wurde die Vervielfältigungstheorie in ihrer vollen Härte vor allem bei der Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bücherrevisoren und Helfer in Steuersachen angewendet. Dabei ging die Rechtsprechung sogar so weit, eine Schädlichkeit für die freie Berufsausübung dann anzunehmen, wenn von den Hilfskräften nur eine gleichartige Tätigkeit und nicht etwa eine gleichwertige Tätigkeit verrichtet wird.¹⁾ Kann man bei reinen Buchstellen eine Einstufung als Gewerbebetrieb noch verstehen, so bedeutet sie bei beratender Tätigkeit eine Verkennung der Wesensmerkmale des freien Berufs.

Die fortschreitende Entwicklung und Komplizierung des Wirtschaftslebens macht es erforderlich, dass der Berufsangehörige, will er nicht den Überblick über seine Aufgaben verlieren, sich wesentlich entlastet. Der Einsatz hochqualifizierter Mitarbeiter ist wirtschaftlich geboten und verstösst keineswegs gegen die Standesauffassung des Berufs (wie der BFH fälschlich annimmt).²⁾

Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 8.11.1948). RegBl. der Reg.Württ.-Baden, 1949, S.7, und Richtlinien des Wirtschafts- und Finanzministeriums über die Kundmachung und den Auftragsschutz der Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater vom 2.2.1949, StAnz./WüBa. S.3.

1) Mattes, Zur Frage der GewSt.-Pflicht freiberuflich Tätiger, insbesondere der behördlich zugelassenen HiSt. und Steuerberater, DStZ 1951, S.49.

2) Nach einem Gutachten vom Okt.1949 der Hauptkammer für das

Gerade die wegen ihres besonderen Könnens stark beanspruchten Berufsangehörigen trifft die GewSt.; diesen Spitzenkräften des Berufsstandes nimmt man damit den Anreiz zum Ausbau ihrer Praxen. Enthält die GewSt. hier ein ausgesprochen leistungshemmendes Element, so ist ihr ausserdem noch der Vorwurf zu machen, dass sie durch kostenmässige Differenzierungen wettbewerbliche Elemente in einen Wirtschaftssektor hineinträgt, welche diesem in solcher Art fremd sein müssen.

Die GewSt. von Spitzenkräften der wirtschaftlichen und steuerlichen Beratungstätigkeit sieht Greiffenhagen mit Recht als diffamierend an, weil man aus ihr schliessen müsse, dass der betreffende Berufsangehörige seine Tätigkeit handwerks- oder fabrikmässig ausübe.¹⁾ Als logische Folgerung einer solchen Behandlung müsste man den betroffenen Beratern gestatten, wenn sie schon steuerlich als Gewerbebetrieb angesehen werden, auch im sonstigen wirtschaftlichen Verkehr als Erwerbswirtschaften aufzutreten, insbesondere die Vorschriften hinsichtlich Werbung und Auftragschutz unbeachtet zu lassen.²⁾ Die Einräumung der Rechte eines Gewerbebetriebs würde jedoch zu einer so grossen Schädigung des Ansehens der freien Berufe führen, dass sie unmöglich erscheinen muss.

Ist es im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unmöglich, zwischen Berufsangehörigen, für die die strengen Berufsgrundsätze des freien Berufs gelten und solchen, für die sie als Gewerbebetreibende nicht gelten, zu unterscheiden, so kann u.E. ein derartiger Unterschied auch steuerlich nicht gemacht werden. Das widerspricht dem Wesen und der wettbewerblichen Situation der freien Berufe.

4. Wirtschaftsbetriebe von gemeinnützigen Unternehmungen

Die in den §§ 17 - 19 a StAnpGes. erläuterten Tatbestände bilden die Grundlage für Steuerbefreiungen der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Einrichtungen, vor allem von der KSt.,

wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Düsseldorf, zit. bei Berger, Gewerbesteuerpflicht der steuerberatenden Berufe, BB 1950, S.116.

1) Greiffenhagen, a.a.O., S.48.

2) Mattes, a.a.O., S.50.

VSt., GewSt. und VA des Lastenausgleichs usw. Während bei der Erfüllung von kirchlichen und mildtätigen Zwecken keine wettbewerblichen Spannungen im wirtschaftlichen Sinn entstehen können, ist dies bei den in § 17 StAnpGes. geregelten gemeinnützigen Zwecken bis zu einem gewissen Grad der Fall. Gemeinnützige Körperschaften unterhalten häufig zur Erfüllung ihrer satzungsmässigen Zwecke wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, mit welchen sie zu den steuerpflichtigen Unternehmen der privaten Wirtschaft in Konkurrenz treten.

Weil sich Privilegierungen hier leicht als Ungerechtigkeiten auswirken können, nennt Boettcher die Vorschriften über den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die wichtigsten der Gemeinnützigkeits-Verordnung überhaupt.¹⁾ An gemeinnützigen Zwecken, die der Förderung der Allgemeinheit dienen müssen, nennt § 17 StAnpGes. insbesondere "1. Die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, der Jugendpflege und Jugendfürsorge, sowie der körperlichen Ertüchtigung des Volkes durch Leibesübungen (Turnen, Spiel, Sport); 2. die Förderung der Wissenschaft, Kunst und Religion, der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Denkmalspflege, Heimatpflege, Heimatkunde."

Zur Abgrenzung von den erwerbswirtschaftlichen Zwecken ist in § 17 StAnpGes. gesagt: "Gemeinnützigkeit liegt nicht vor, wenn eine Tätigkeit nur den Belangen bestimmter Personen oder eines engeren Kreises von Personen dient oder in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke (z.B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke) verfolgt." Hierin ist eine Sicherung gegen wettbewerbsstörende Steuerbefreiungen zu sehen, soweit solche eigennützige, wirtschaftliche Zwecke im Vordergrund stehen. Schwierig ist jedoch die Abgrenzung, wenn die Erfüllung der Gemeinnützigkeit auch eine wirtschaftliche Betätigung bedingt. § 6 der GemVo vom 24.12.1953²⁾ legt fest, was ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, nämlich "eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich."

Unterhält nun eine gemeinnützige Körperschaft einen solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so wird damit nicht etwa die

1) Boettcher, Der Vorschlag für eine Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung, StuW 1952, Sp.609 ff.

2) BGBI. I S.1592.

Steuerfreiheit insgesamt hinfällig, sondern die wirtschaftlichen Hilfsbetriebe werden hinsichtlich ihrer Einkünfte und ihres Vermögens lediglich gesondert zur Besteuerung herangezogen. Insoweit hätten sie also, was die Steuerbelastung betrifft, die gleichen Startbedingungen wie die mit ihnen im Wettbewerb stehenden gewerblichen Betriebe. Jedoch bestehen einige Ausnahmen, wonach gemäss der §§ 7 - 10 der GemVO solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerunschädlich sein und völlig unter die geltenden Befreiungsvorschriften fallen können.

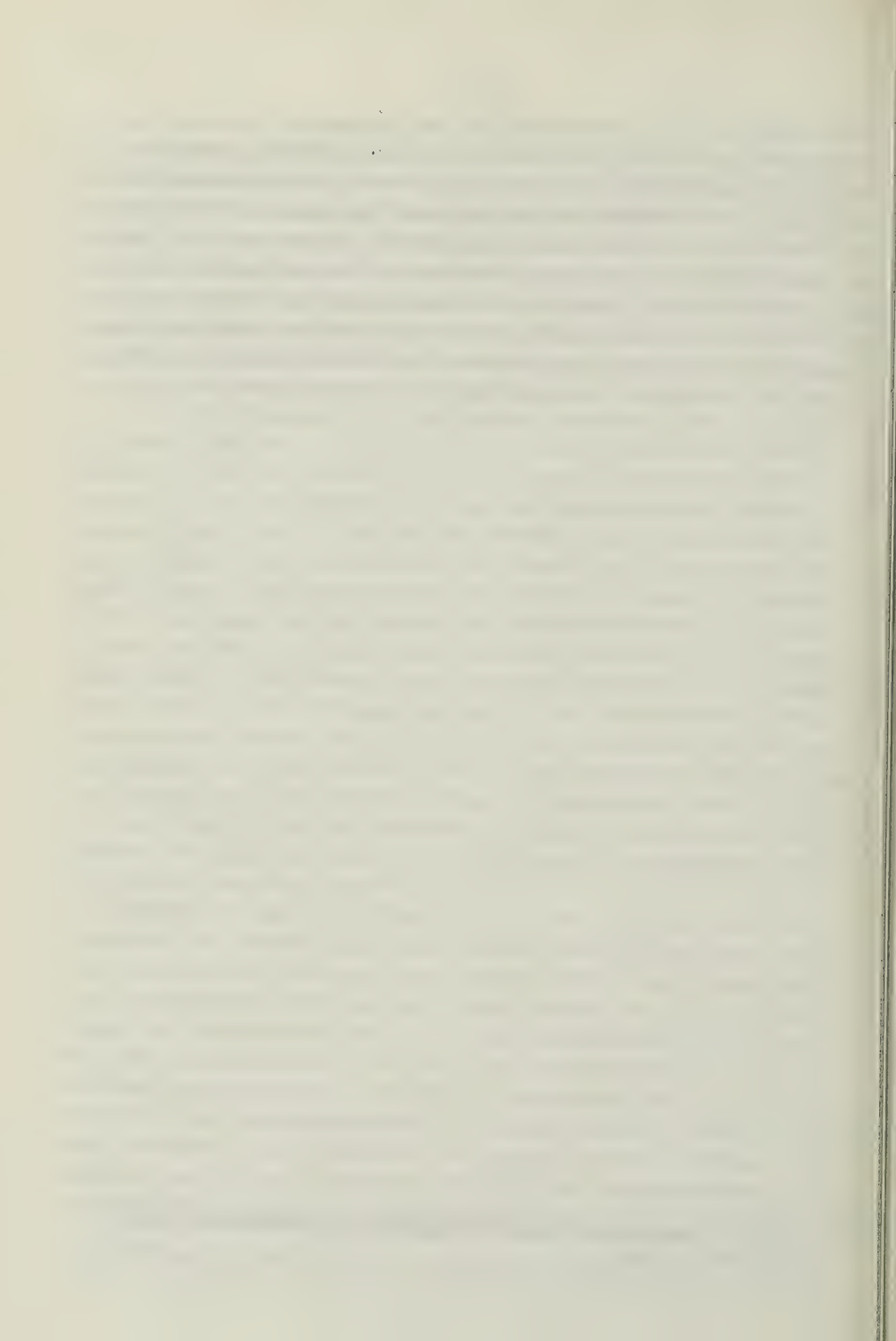
Die seit Dezember 1953 bestehende Neufassung der VO enthält in dieser Beziehung sogar wesentlich entgegenkommendere Bestimmungen als die vorhergültige Fassung. Nach § 7 GemVO besteht hinsichtlich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes keine Steuerpflicht, wenn er "in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmässigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, wenn diese Zwecke nur durch ihn erreicht werden können, und wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in grösserem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist." Die einschränkende Wettbewerbsklausel wurde auf Veranlassung des Bundesrats in die GemVO aufgenommen; ob ihre beabsichtigte Wirkung erfüllt wird, kann man erst sagen, wenn hierzu einschlägige Rechtsprechung vorliegt. Sie ist ausdrücklich auf den Wettbewerb zwischen steuerpflichtigen Gewerbebetrieben und steuerfreien Betrieben gemeinnütziger Körperschaften zugeschnitten.¹⁾

Betrachtet man die in den §§ 8 - 10 der GemVO enthaltenen Beispiele für steuerunschädliche Wirtschaftsbetriebe näher, so wird deutlich, auf welchem Gebiet konkurrenzmassige Spannungen mit nicht befreiten Unternehmen liegen werden. Bei den Einrichtungen von Blindenvereinen oder zu arbeitstherapeutischen Zwecken, die z.B. handwerklicher Art sein können (Herstellung von Bürsten, Korbwaren usw.), ist nicht anzunehmen, dass die Steuerfreiheit einen wettbewerblichen Vorsprung bedeutet, sondern sie wird bestenfalls die Nachteile, welche solchen Einrichtungen gegenüber gewerblichen Konkurrenten durch die Körperbehinderung der beschäftigten Personen entstehen, ausgleichen. Eine ungerechte

1) Hübschmann - Hepp - Spitaler, Abgabenordnung, Köln 1954, zu § 7 GemVO.

Einwirkung auf die Wettbewerbslage ist dagegen bei kulturellen Einrichtungen denkbar, beispielsweise bei Theatern, weiterhin vor allem bei Krankenanstalten (§ 10 GemVO). Bei Krankenanstalten spielt der Wettbewerbsgesichtspunkt eine gewisse Rolle, weshalb hier die Unschädlichkeit auf Betriebe beschränkt ist, die im wesentlichen der minderbemittelten Bevölkerung dienen. Es ist daher notwendig, dass bei der Anerkennung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe als gemeinnützige Einrichtungen wegen der möglichen wettbewerblichen Beeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen ein besonders strenger Massstab angelegt wird.¹⁾

1) Bühler, Steuerrecht, Band I Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953, S.237.



Literaturverzeichnis

I. Bücher und Schriften

Arndt	Schöpferischer Wettbewerb und klassenlose Gesellschaft Berlin 1952
Blümich-Falk	Einkommensteuergesetz, Kommentar, Berlin und Frankfurt 1955
Blümich-Boyens-Steinbring	Gewerbsteuergesetz, 4. Auflage, Berlin und Frankfurt 1951
Blümich-Klein-Steinbring	Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Berlin und Frankfurt 1956
Böhm	Die Aufgaben der freien Marktwirtschaft München 1951
Boruttau	Grundriss der Kapitalverkehrsteuer Stuttgart 1950
Bräker	Direkte Exportförderungsmassnahmen konkurrierender europäischer Länder Köln 1953
Bräuer	Probleme einer Finanz- und Steuerreform I und II Bad Wörishofen 1954
Branner	Wesen und Zweck der Besteuerung Leipzig 1940
Brönner	Die Besteuerung der Gesellschaften des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen Stuttgart 1957
Brück	Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor Köln 1950
Bühler	Steuerrecht Band I, Allgemeines Steuerrecht Wiesbaden 1953
Bühler	Steuerrecht Band II, Einzelsteuerrecht Wiesbaden 1953
Bühler	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne Berlin und Frankfurt 1956

Bühler-Mayer-Nöll von der Nahmer	Die Wirkungen der steuerlich ungleichen Behandlung von Privatmolkereien gegenüber Genossenschaftsmolkereien Lübeck 1949
Classen	Umbau der Betriebsbesteuerung Köln 1950
Conzelmann	Das Problem der Selbstfinanzierung der Unternehmung Stuttgart 1935
Deutsch-Hirai	Neues betriebswirtschaftliches Quellenbuch Leipzig 1938
Duhmer	Das öffentliche Vermögen Bonn 1955
Eheberg	Finanzwissenschaft Leipzig und Erlangen 1922
Esser-Sturm	Die heutige Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft Bonn 1953
Eucken	Wettbewerb, Monopol und Unternehmer in "Der Unternehmer in der Wettbewerbsordnung" Frankfurt 1953
Findeisen	Unternehmung und Steuer Stuttgart 1923
Fischer, C.E.	Die steuerliche Belastung von Personal- und Kapitalgesellschaften Stuttgart 1937
Fischer, G.	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre Stuttgart 1948
Fischer, G.	LSÖ - LSP Preis und Kosten Heidelberg 1954
Flume	Steuerwesen und Rechtsordnung Göttingen 1952
Gast-Klein	Gutachten über die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit und rechtliche Zulässigkeit der Zusatzbesteuerung Bonn 1952
Gehrhardt	Steuerfragen betrieblicher Gefolgschaftsversorgung Seipzig 1941
Giese - Brunn	Wettbewerb und Wettbewerbsbeschränkung Frankfurt 1950

Glass	Genossenschaftskunde Berlin 1949
Graf	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Zürich 1950
Greiffenhagen	Gegen die Heranziehung freier Berufsausübung zur Gewerbesteuer, Düsseldorf 1955
Grosse-Mommsen-Wessels	Der Wettbewerb in der Grundstoffindustrie Darmstadt 1954
Gutachten	Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMW., 3. Band Dez. 1952 bis Nov. 1954 Göttingen 1955
Hackenberg	Wechselwirkungen zwischen Besteuerung und Standort Remscheid 1930
Hagest	Selbstfinanzierung des Betriebs Stuttgart 1952
Hamann	Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung Heidelberg 1953
Haussmann	Der extreme Neoliberalismus Hann.-Münden 1952
Haußmann	Die wirtschaftliche Konzentration an ihrer Schicksalswende Basel 1940
Haußmann	Die Tochtergesellschaft Berlin 1923
Heißmann	Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung Köln 1957
Henzler	Genossenschaftswesen Wiesbaden 1952
Hubacher	Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmungsformen Bern 1954
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen Köln 1954
Hurth	Die deutsche Zündholzindustrie in der Nachkriegszeit Jena 1929

- Kienle** Die theoretische und praktische Problematik der steuerlichen Exportförderungsmaßnahmen
Mannheim 1954
- Klenk** Die fiskalische Belastung des Kraftverkehrs und die Strassenkosten
Mannheim 1954
- Klösger** Die Steuerlawine
Berlin 1953
- Koulis** Soziale Gestaltung der Besteuerung oder volkswirtschaftliche Steuerpolitik
Tübingen 1949
- Kühn** Reichsabgabenordnung
Stuttgart 1956
- Lademann** Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland, in "Internationaler Steuerbelastungsvergleich"
von Bühler-Neumark-Lademann
- Lenski** Grundriss der Körperschaftsteuer
Stuttgart 1950
- Lang-Weidmüller** Kommentar zum Genossenschaftsgesetz
Berlin 1951
- Lueb** Körperschaftsteuer 1955
in "Der Wirtschafts-Kommentator"
Frankfurt 1955
- Maerki** Steuern als Kosten- und Aufwandsfaktor
Bern 1949
- Metzner** Kostengestaltung, Preisbildung und Marktprobleme, I und II
Berlin 1954
- Miksch** Wettbewerb als Aufgabe, Grundzüge einer Wettbewerbsordnung
Bad Godesberg 1947
- Most** Soziale Marktwirtschaft und Verkehr
Bielefeld 1954
- Müthling** Gewerbesteuergegesetz, Kommentar
München und Berlin 1954
- Muthesius** Die Wirtschaft des Wettbewerbs
Wiesbaden 1948
- Neumark** Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung
Bern 1947

Paulick	Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung Tübingen 1954
Paulick	Gedanken zur Reform des Genossenschaftsgesetzes Neuwied 1951
Peter	Freiheit der Wirtschaft (Kritik des Neoliberalismus) Köln 1953
Pfeil	Die Steuerreform als internationales Problem Berlin 1955
Pfluger	Wirtschaftliche Konzentration und Besteuerung Karlsruhe 1951
Plückebaum-Malitzky	Umsatzsteuergesetz, Kommentar Berlin und Köln 1955
Präsidium des Bundes der Steuerzahler	Der Bund als Konzern-Unternehmer Herausgeber Prof. Dr. Bräuer Bad Wörishofen 1954
Präsidium des Bundes der Steuerzahler	Sofortmassnahmen bei der Gewerbesteuer Stuttgart 1956
Rausch	Die Gefolgschaftsversorgung als betriebswirtschaftliches und steuerliches Problem Leipzig 1939
Reineke	Anti-Röpke Zürich 1946
Rittershausen	Internationale Handels- und Devisenpolitik Frankfurt 1955
Röper	Die Konkurrenz und ihre Fehlentwicklung Berlin 1952
Röpke	Mass und Mitte Erlenbach-Zürich 1950
RöBle	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 4. Auflage Stuttgart 1954
RöBle	Analyse der Konkurrenzfähigkeit, in "Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik" Berlin 1951

Schädel	Mineralölsteuer und Mineralölzoll, Kommentar Berlin und Frankfurt 1956
Schiller	Sozialismus und Wettbewerb Hamburg 1955
Schmalenbach	Der freien Wirtschaft zum Gedächtnis Köln und Opladen 1949
Schmidt	Die Steuern in der industriellen Kostenrechnung Köln 1950
Schmidt	Die Genossenschaft Berlin 1949
Schmölders	Die Zusatzbesteuerung für mehrstufige Betriebe Köln 1951
Schmölders	Finanzpolitik Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955
Schmölders	Allgemeine Steuerlehre Wien und Stuttgart 1951
Schmölders	Die Reform der Branntweinbesteuerung Köln 1950
Schmölders	Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchs- steuern Berlin 1955
Schnettler	Öffentliche Betriebe Essen 1956
Schubert	Die Kumulativwirkung der deut- schen USt. Köln 1951
Schubert	Die steuerliche Belastung des Eisen- und Stahlexports in den Hauptwett- bewerbsländern Köln 1951
Schulze-Brachmann	Die steuerliche Exportförderung Köln-Braunsfeld 1952
Schultze-Schlutius	Die Organtheorie Düsseldorf 1956
Seligman	Die Lehre von der Steuerüberwälzung Jena 1927
Seraphim	Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung Neuwied 1951.

Steinbrück	Vom unvollkommenen Markt zur heterogenen Konkurrenz Frankfurt 1951
Strickrodt	Die gewerblichen Staatsunternehmen in ihrer verfassungsrechtlichen und unternehmenswirtschaftlichen Bedeutung Tübingen 1954
Terhalle	Finanzwirtschaft des Staats und der Gemeinden Berlin 1948
Terstegen	Unlauterer Wettbewerb durch Steuerhinterziehung Hannover 1958
Tetzlaff-Mössner-Kreutner	Die Steuerbelastung der deutschen Industrie 1913 und 1925, Veröffentlichungen des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Berlin 1927
Thier	Steuerrecht der Personengesellschaften Berlin 1949
Wall	Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz Stuttgart 1952
Weber-Bannenberg	Steuern von Steuern Köln 1951
Weddigen	Allgemeine Finanzwissenschaft Bamberg 1949
Wernet	Handwerkspolitik Göttingen 1952
Zapf	Steuerliche Finanzierungshilfen Köln 1953
Zeller	Die fiskalische Belastung des Motorfahrzeugverkehrs Winterthur 1954
Zierold-Pritsch	Die optimale Umsatzsteuer Köln 1954
Zierold-Pritsch	Die Umsatzsteuersysteme Bonn 1952
Zülow-Henze-Schubert	Die Besteuerung der Genossenschaften Berlin und Frankfurt 1955
Zweifel	Förderung und Lenkung industrieller

Produktion durch steuerpolitische
Massnahmen
Bern 1948

II. Aufsätze und Zeitungsartikel

Albers	Preisliche Wirkungen der Besteuerung Finanzarchiv NF. Bd.16, S.228 Tübingen 1955/56
Anders	Betriebsbesteuerung und wirtschaft- liche Aktivität BFuP 1949, S.252
Ascher	Die Betriebsteuer als Mittel zum Wirtschaftsaufbau BFuP 1949, S.133
Aufermann	Die Nettoproduktionsteuer und das französische Umsatzsteuersystem ZfB 1952, S.639
Becker und Kurlbaum	Die USt.-Reform duldet keinen Auf- schub, in "Neuordnung der Finanz- politik," S.52 ff. Ludwigsburg 1958
Berger	Gewerbesteuerpflicht der steuerbe- ratenden Berufe BB 1950, S.115
Binder	Zur Frage einer Betriebsteuer BB 1950, S.597
Blohm	Betriebswirtschaftliche Betrachtung des Wettbewerbs der Landverkehrs- mittel ZfhF 1952, S.85
Boettcher	Betriebsteuer RWP. 14 D
Boettcher	Verbrauchsbeschränkung und Kapital- bildung bei der Steuerreform StuW 1948, Sp.393
Boettcher	Vorschlag eines Betriebsteuerrechts StuW 1947, Sp.67
Boettcher	Der Vorschlag für eine Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung StuW 1952, Sp.609

- Braeutigam Wettbewerbsordnung - Steuerreform - Nationalbudget
Finanzarchiv Bd.16 NF., S.81
- Braeutigam Wettbewerbsordnung, Kreditpolitik und organische Steuerreform
WuW 1954, S.626
- Bräuer Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckverwendung von Steuererträgen, in "Schriften des Vereins für Sozialpolitik", 174. Bd. 1928, S.6
- Bühler Der Einfluss des Steuerrechts auf die Gesellschaftsformen
ZfHf 1941, S.81
- Bühler Betriebssteuer heute?
ZfB 1950, S.589
- Bühler Zur zweiten Bonner Steuertagung vom 23.-24. April 1948, StuW 1948, Sp.393
- Bühler Das Wesen einer einheitlichen Betriebsteuer
B. 1949, S.582
- Colm Der Einfluss der Steuern auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit
Beiträge zur Finanzwissenschaft Bd.I, S.118 Tübingen 1928
- Eckhardt Das Neunte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes
BB 1957, S.685
- Emmendorfer Die Montanunion in ihrem Einfluss auf die Haushalts- und Finanzpolitik der beteiligten Länder, in "West-europäische Finanzwirtschaft," S.74 Köln 1952
- Falkenroth Zur Praxis der Gewinnabführung bei Organverhältnissen, Wpg. 1955, S.317
- Fischer, C.E. Steuersystem und Wirtschaftsordnung
ZfHf 1954, S.133
- Fischer, C.E. Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung
ZfHf 1950
- Fischer, C.E. Marktordnung für die Spritwirtschaft
WuW 1954, S.78
- Fischer, C.E. Stellungnahme zu einer Denkschrift von Döhner, Letmathe "Zum Vorschlag eines Betriebsteuerrechts"
StuW 1948, Sp.709

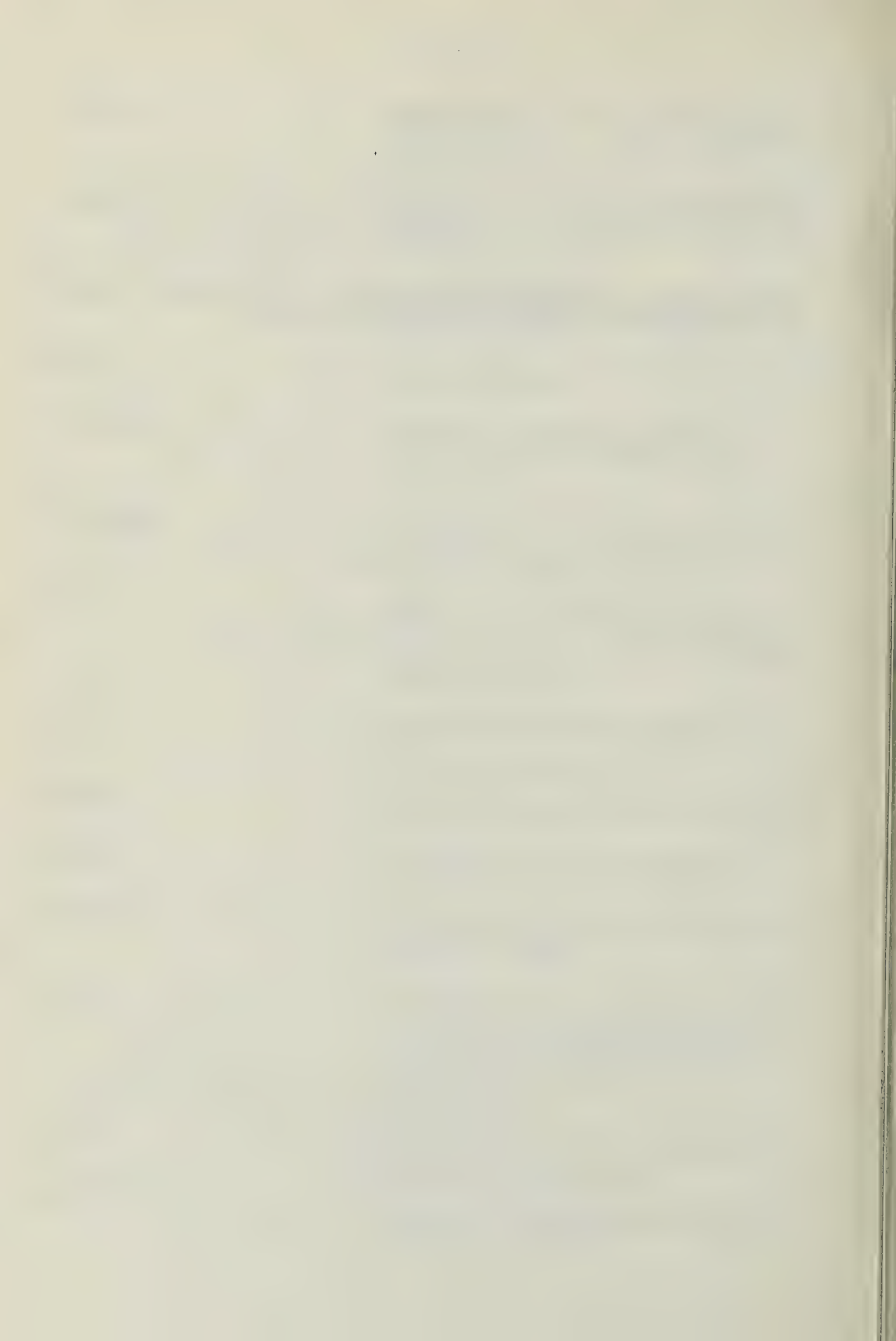
- Flume Reform der Einkommensbesteuerung
B 1952, S.1019
- Frank Wirtschaftliche Fragen bei der Pausch-
besteuerung
StuW 1935, Sp.1253
- Friedrichs Zwecksteuern und Rücksichtsteuern,
Vierteljahresschriften für Steuer
und Finanzrecht,
2.Jahrg., S.621
- Fürst Drei Jahrzehnte betriebswirtschaft-
liche Steuerlehre
BFuP 1949, S.706
- Geldmacher Die Gewinnsteuerbelastung in einigen
konkurrierenden Ländern
B 1957, S.361
- Gleiss Zündwarenmonopolgesetz und Dekartel-
lierungsrecht
WuW 1954, S.153
- Gleiss-Deringer Markt und Wettbewerb gleichartiger
Waren
BB 1956, S.735
- Grieger Die steuerliche Abzugsfähigkeit der
Konzessionsabgaben
BB 1957, S.427
- Grossart Verzicht auf die Exportförderung
Recht der internationalen Wirtschaft
4/1956
- Großmann Die kalkulatorische und preispoliti-
sche Bedeutung der Steuern
Der praktische Betriebswirt 1939,
S.25
- Großmann Die Steuerüberwälzung als Problem
der betriebswirtschaftlichen Steuer-
lehre
ZfB 1939, S.1
- Gübbels Zur Reform des Gewerbesteuerrechts,
in "Zehn Beiträge zum Steuerrecht,
Sonderbeilage zum Mitteilungsblatt
der Steuerberater", 1956 Heft 1
- Günther Zur Verabschiedung des Gesetzes ge-
gen Wettbewerbsbeschränkungen
BB 1957, S.721
- Haase Das Verkehrsfinanzgesetz 1955
BB 1955, S.325

- Haller Netto-Ust. versus Gewinnsteuer
Finanzarchiv Bd.16 NF, S.201
- Hasenack Steuerreform
ZfB 1952, S.470
- Hasenack Entwicklungsprobleme und Fragestellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
BFuP 1953, S.266
- Hasenack Das Aufkommen der Betriebssteueridee
BFuP 1950, S.765
- Haussmann Gemeinsamer Markt und Euratom
StZ v. 24.1.1957
- Helpenstein Steuern als Kosten
Der praktische Betriebswirt 1/1936
- Henzler Die genossenschaftliche Rückvergütung als Spannen- und Steuerproblem
ZfB 1951, S.354
- Houben Finanzwirtschaftliche Aspekte einer engeren europäischen Zusammenarbeit, in "Europäische Finanzwirtschaft", S.15, Köln 1952
- Hübschmann Die Entwicklung der USt. in Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen Gestaltung
FR 1954, S.529
- Ipsen Die Umsatzsteuer in der Textilindustrie
DStZ 1952, S.330
- Jessen Das Gesetz der wachsenden Ausdehnung des Finanzbedarfs, in "Schmollers Jahrbuch" Jg.67 1943, 2.Halbband S.539
- Kalveram Rechtfertigung und Grenzen der stillen Reserven
ZfB 1950, S.345
- Klein Die Änderungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes durch das Verkehrsfinanzgesetz 1955
DStZ A 1955, S.129
- Klein Die Änderungen des Beförderungsteuergesetzes durch das Verkehrsfinanzgesetz 1955
DStZ A 1955, S.157
- Klinger Sind Körperschaftsteuern Kosten?
Wpg. 1955, S.227

- Kloten Verkehrsreform und Tarifreform, in
ORDO-Jahrbuch 1956, S.195
Düsseldorf und München 1956
- Kluge Anregung zur Neuordnung der Genossen-
schafts-Besteuerung
StuW 1949, Sp.339
- Krollmann Körperschaftsteuerliche Behandlung
von Organschaften mit Ergebnisab-
führungsvertrag
BB 1957, S.810
- Kruk Neuer Zug zum industriellen Gross-
unternehmen
FAZ vom 5.1.1957
- Lademann Die neuen Tarifvorschriften für "fa-
milien- und personengebundene" Kapi-
talgesellschaften
BB 1958, S.849
- Lampe Zur Problematik der Kraftfahrzeug-
besteuerung Finanzarchiv Bd.47,
1930, S.1
- Lenski Die weitere Steuerreform
BFuP 1954, S.29
- Lobscheid Wesen und Zweck der Besteuerung
BFuP 1952, S.270 und 362
- Löffelholz Schiene und Strasse im Wettbewerb
ZfB 1956, S.379
- Lottes Steuerreform und Steuervereinfachung
ZfB 1952, S.703 und 1953, S.80
- Lottes Die Reform der Einkommensteuer
ZfB 1953, S.167
- Mahrenholz Steuerreform und Betriebssteuer
ZfB 1951, S.44
- Malitzky Empfiehlt sich die Ablösung der gel-
tenden USt. durch eine Mehrwertsteuer?
DStZ A 1955, S.23
- Mattes Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht
freiberuflich Tätiger, insbesondere
der behördlich zugelassenen HSt.
und Steuerberater,
DStZ A 1951, S.49
- Mayer Kreditlenkung
ZfB 1950, S.669
- Mellerowicz Der mittlere Weg
ZfB 1952, S.196

- Potthoff Überstaatlicher Markt und Steuern unter dem Gesichtspunkt europäischer wirtschaftlicher Zusammenarbeit auf dem Gebiet von Kohle und Stahl, in "Die Wirtschaft unter der Steuerpolitik," S.87
- Rasch Die degressive AfA
StuW 1956, Sp.811
- Rau Der Entwurf des Umwandlungsteuergesetzes
BB 1957, S.396
- Recktenwald Zur Lehre von der Steuerüberwälzung und den Steuerwirkungen
Finanzarchiv NF. Bd.13, S.301
- Regul Wirtschaftsintegration und Steuersystem
Finanzarchiv Bd.16 NF., S.313
- Renger Das steuerbegünstigte Sparen als wirtschaftsdirigistisches Beispiel
BFuP 1956, S.301
- Ritschl Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht
Finanzarchiv Bd.16 NF., S.399
Tübingen 1955/56
- Rose Die Umwandlung ertragsstarker Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Aktiengesellschaften als mögliche Folge der ungleichen Besteuerung von Gewinnausschüttungen,
Wpg. 1955, S.392
- Scherpf Die Verzerrung von Betriebs- und Finanzpolitik der Unternehmungen durch "hypertrophe" Besteuerung
BFuP 1952, S.419
- Schiller Freiheitliche Wirtschaft - heute und morgen
DZ v. 10.8.1957, S.4
- Schmölders Geleitwort zu "Westeuropäische Finanzwirtschaft"
Köln 1952
- Schmölders Steuersystem und Wettbewerbsordnung
ORDO-Jahrbuch 1950, S.135
Bad Bodesberg 1950
- Schmölders Der Steuerstreit in der Montanunion, Archiv des öffentlichen Rechts, 79.Band, 40.N.F., Heft 1
Tübingen 1953

- Schmölders Betriebssteuer
StuW 1949, Sp.928
- Schmölders Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer
StuW 1948, Sp.905
- Schmölders Wirtschaftssystem und Steuersystem, in "Neuordnung der Finanzpolitik", S.21 ff.
Ludwigsburg 1958
- Schmölders Das französische USt.-System
StuW 1949, Sp.203
- Schröder-Brzosniowsky Die aussenwirtschaftlichen Aspekte der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
WWI-Mitteilungen 1957, S.262
- Schürmann Die Besteuerung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, insbesondere der GmbH.
Rundschau für GmbH., 1958, S.66
- Schulze Schliesst ein bestehendes Organverhältnis Unternehmereinheit aus?
StuW 1954, Sp.221
- Sirch Das Wettbewerbsgesetz - betriebswirtschaftlich betrachtet
BFuP 1951, S.221
- Spitaler Die organische Steuerreform
StuW 1953, Sp.689
- Spitaler Schachtelprivileg und Aussensteuerrecht
Die Aktiengesellschaft 1957, S.28
- Steinberg Die Änderungen des KStG. und des GewStG.
DStZ A 1958, S.252
- Steiner Gedanken zur Betriebsteuer
StuW 1950, Sp.645
- Stork Die Genossenschaften als Mittel zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des gewerblichen Mittelstandes, in "Die Genossenschaften des gewerblichen Mittelstandes in der Wettbewerbswirtschaft"
Karlsruhe 1954



L e b e n s l a u f

Ich wurde am 30. Mai 1930 in Stuttgart als Sohn des Bezirksdirektors Alfred R i e h l e geboren. In Stuttgart bin ich auch aufgewachsen und habe hier die Schule besucht, nämlich von 1936 - 1943 die Volksschule und von 1943 - 1949 die höhere Schule. Die Reifeprüfung legte ich im Jahr 1949 an der Wirtschafts-Oberschule in Stuttgart ab. Meine kaufmännische Lehrzeit im wirtschafts- und Steuerberatenden Beruf dauerte von 1949 - 1951 und wurde mit der Gehilfenprüfung abgeschlossen. Das Studium der Betriebswirtschaftslehre, das ich an der TH Stuttgart im Jahr 1951 begann, führte mich an die Freie Universität Berlin und ab 1953 an die Universität München, an der ich im Herbst 1954 das Examen als Diplom-Kaufmann bestanden habe.

Seit 1955 bin ich im steuerberatenden Beruf als Revisions-Assistent tätig und legte im Rahmen dieser weiteren beruflichen Entwicklung im Frühjahr 1956 die Prüfung als Helfer in Steuersachen ab. Die vorliegende Dissertation wurde wiederum aus dem Sachgebiet der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gewählt, auf die ich den Hauptakzent meiner Ausbildung gelegt habe.

Stuttgart, den 15. Februar 1959

Lebenslauf

Ich wurde am 30. Mai 1930 in Stuttgart als Sohn des
Kaufmanns Alfred A. W. geboren. In Stuttgart
bin ich auch aufgewachsen und habe hier die Schule besucht,
nämlich von 1936 - 1943 die Volksschule und von 1943 - 1949
die höhere Schule. Die Reifeprüfung legte ich im Jahr 1949
an der Wirtschaftshochschule in Stuttgart ab. Meine kun-
stliche Leibesübungs- und Sportunterrichts-Be-
rufnahme von 1949 - 1951 wurde mit der Befreiung
nicht abgeschlossen. Das Studium der Betriebswirtschafts-
lehre an der TH Stuttgart im Jahr 1951 begann, führte mich
an die Freie Universität Berlin und ab 1953 an die Universi-
tät Göttingen, an der ich im Herbst 1954 das Examen als Diplom-
Kaufmann bestanden habe.

Seit 1955 bin ich im städtischen Betrieb als Be-
triebs-Inspektor tätig und lagere im Rahmen dieser weiteren
beruflichen Entwicklung im Frühjahr 1956 die Prüfung als
Kaufmann in Eisenwaren ab. Die vorliegende Dissertation
wurde wiederum aus dem Sachgebiet der Betriebswirtschafts-
lehre Eisenwaren gewählt, und die ich den Hauptklausur mit
sehr befriedigender Note bestanden habe.

